

Libera Università Internazionale degli Studi Sociali Guido Carli

Università degli Studi di Cassino

*Dottorato di ricerca in Diritto tributario delle società*  
*XXIII Ciclo*

***IL PRESUPPOSTO DELLE ACCISE ARMONIZZATE***

Tutor

Chiar.mo Prof.

**GIUSEPPE MARIA CIPOLLA**

Dottorando

**LUCIA PECCIA**

# **TITOLO: “IL PRESUPPOSTO DELLE ACCISE ARMONIZZATE”**

## **1° CAPITOLO: IL PRESUPPOSTO DELLE ACCISE**

### 1. Premessa generale.

1.1. Il processo di armonizzazione delle accise.

1.2. Modalità di applicazione e di determinazione delle accise.

2. L'individuazione del presupposto delle accise: profili di criticità della tesi prevalente.

2.1. Immissione in consumo quale presupposto delle accise.

3. L'istituto dell'abbuono d'imposta.

3.1. Furto di beni sottoposti ad accisa: debenza o abbuono dell'imposta? Le diverse posizioni della giurisprudenza di legittimità, della giurisprudenza di merito e della dottrina.

3.1.1. Inquadramento della fattispecie giuridica.

3.1.2. La posizione della giurisprudenza di merito.

3.1.3. L'orientamento della giurisprudenza di legittimità.

3.2. Analisi delle tesi avallate dalla dottrina alla luce dell'orientamento giurisprudenziale.

3.3. L'istituto dell'abbuono e le modifiche del 2010

4. Analisi dell'intervento legislativo in materia di accise: la Direttiva del 2008 ed il suo recepimento.

## **2° CAPITOLO: ACCISE TRA PRINCIPI NAZIONALI E PRINCIPI COMUNITARI.**

I PARTE: Il presupposto delle accise ed il principio di capacità contributiva.

1. Coerenza delle tesi ricostruttive del presupposto delle accise con il principio di capacità contributiva.

1.1. Capacità contributiva tra effettività e potenzialità.

1.2. Il principio di capacità contributiva quale migliore conferma della tesi minoritaria.

1.3. Abbuono dell'imposta e capacità contributiva

1.4. La rivalsa nelle accise armonizzate. Mancata previsione espressa della rivalsa nelle accise: è compatibile con il principio di capacità contributiva?

1.4.1. Ancora sulle accise e sull'Iva.

II PARTE: I principi comunitari in materia di accise.

1. Le Direttive nel settore delle accise.

2. Rimborso delle accise tra normativa nazionale e comunitaria.

2.1. La posizione della giurisprudenza delle Corti di Giustizia CE e delle Supreme Corti italiane.

2.2. Analogie per il rimborso nell'IVA.

### **3° CAPITOLO: LE ACCISE SULL'ENERGIA E SUI PRODOTTI ENERGETICI.**

#### 1. Quadro normativo.

1.1. Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26.

#### 2. L'accisa sull'energia elettrica e sugli altri prodotti energetici

2.1. Il caso particolare dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione.

3. Il presupposto delle accise sui prodotti energetici e la conferma della tesi minoritaria sull'individuazione del presupposto.

4. L'esperienza comunitaria in materia di rimborso dell'imposta.

# 1° CAPITOLO:

## IL PRESUPPOSTO DELLE ACCISE

### SOMMARIO

1. Premessa generale. 1.1. Il processo di armonizzazione delle accise. 1.2. Modalità di applicazione e di determinazione delle accise. 2. L'individuazione del presupposto delle accise: profili di criticità della tesi prevalente. 2.1. Immissione in consumo quale presupposto delle accise. 3. L'istituto dell'abbuono d'imposta. 3.1. Furto di beni sottoposti ad accisa: debenza o abbuono dell'imposta? Le diverse posizioni della giurisprudenza di legittimità, della giurisprudenza di merito e della dottrina. 3.1.1. Inquadramento della fattispecie giuridica. 3.1.2. La posizione della giurisprudenza di merito. 3.1.3. L'orientamento della giurisprudenza di legittimità. 3.2. Analisi delle tesi avallate dalla dottrina alla luce dell'orientamento giurisprudenziale. 3.3. L'istituto dell'abbuono e le modifiche del 2010 4. Analisi dell'intervento legislativo in materia di accise: la Direttiva del 2008 ed il suo recepimento.

#### *1. Premessa generale.*

Ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. b), d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (d'ora in poi *t.u.a.*) è definita *accisa* <sup>(1)</sup> "l'imposizione

---

<sup>(1)</sup> *Accisa* -secondo una prima interpretazione - deriva dal latino *accidere* ed è un tributo indiretto gravante su singole produzioni Cfr. E. PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione, i monopoli fiscali e le imposte doganali*, in

indiretta e sui consumi prevista con la denominazione di imposta di fabbricazione o di consumo e corrispondente sovrimposta di confine o di consumo” (2).

Le imposte in parola hanno avuto, da sempre, una rilevante importanza in quanto garantiscono – annualmente – un elevato gettito all’erario; un gettito che si colloca al terzo posto per importanza dopo soltanto a quello delle imposte sui redditi e dell’Iva (3). Tale gettito è assicurato dal fatto che le accise gravano su beni di largo consumo (4). Le accise, per l’appunto, si prestano ad assolvere , oltre a finalità fiscali, anche quelle di natura non fiscale, andando a

---

*Trattato di diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, vol. IV, Padova, 1994, 275, nt. 2. V. sull’argomento la voce in Dizionario dei termini economici, Rizzoli, Milano, 1992. In periodo più recente, la legge delega 7 aprile 2003, n. 80 ha precisato che il termine “accisa” deriva dal termine *accisia* con cui, nel medioevo, si designavano le taglie imposte dagli eserciti invasori sui territori conquistati e successivamente con cui venivano identificate talune imposte sui consumi introdotte in Spagna, in Olanda e in Inghilterra (cfr. F. CERIONI, *Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell’elettricità*, Riv. dir. trib., I, 2008, 54).

(2) È necessario premettere che la precedente distinzione tra imposte di fabbricazione e imposte di consumo non è più attuale, come meglio si specificherà nel prosieguo.

(3) Questo particolare settore, pur facendo capo ad una pluralità di tributi, in realtà quanto a gettito fa riferimento sostanzialmente, all’imposta sugli oli minerali ed all’imposta scaturente dal monopolio fiscale dei tabacchi. Cfr. E. PACE, *Il mondo delle accise*, cit., 269.

(4) Cfr. R. RINALDI, voce *Consumo (imposte erariali di)*, in *Enc. giur.*, VII, 1988, 1; E. PACE, *Il mondo delle accise*, cit., 267 e ss. L’autore da ultimo citato, nel lavoro richiamato, ha analizzato i dati storici dai quali si rileva l’importanza, in termini di gettito, delle accise nel nostro sistema tributario. L’autore in parola ha sottolineato come rilevante dovesse ritenersi l’apporto fornito al bilancio statale dai dazi doganali che negli anni ’80 sono passati da 14.489 miliardi del 1981 a 32.508 miliardi del 1990. In egual misura, rilevanti sono state anche le imposte di fabbricazione e di consumo.

colpire la produzione o il consumo di beni dei quali si vuole favorire o ridurre la diffusione, e finendo per costituire l'oggetto preferito delle manovre finanziarie di copertura di spese impreviste ed improvvise <sup>(5)</sup>.

Tali imposte costituiscono forme di imposizione stratificatesi nel tempo e radicate nella mentalità e nelle abitudini di consumo <sup>(6)</sup>. Prima della riforma tributaria degli anni '70 esistevano, infatti, nel nostro Paese, tante diverse tipologie di accise le quali, spesso, venivano regolamentate da provvedimenti normativi creati ad *hoc*. Ed è proprio in un tale sistema (disorganico e disorganizzato) che trovava fonte la classica distinzione tra imposte di fabbricazione ed imposte di consumo. La distinzione si basava, non sulla gamma di beni che entrambe le tipologie di imposte andavano a colpire (che coincideva, per entrambe le tipologie, con i prodotti di largo consumo), ma sulla diversa fase del ciclo produttivo dei beni medesimi che interessavano: le imposte di fabbricazione colpivano i

---

<sup>(5)</sup> Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2003, 643; F. PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 307. le aliquote delle accise costituiscono di frequente una componente significativa del prezzo al consumo. Cfr. C. VERRIGNI, *Le accise nel mercato unico europeo*, Riv. dir. fin. sc. fin., 2007, II, 254.

<sup>(6)</sup> F. FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, Riv. dir. fin. sc. fin., 1997, I, 218.

beni nella fase della loro produzione, mentre le imposte sui consumi nella fase del consumo degli stessi beni o anche ai servizi (<sup>7</sup>).

Tale distinzione, successivamente ai provvedimenti legislativi degli anni '70 - '90, è da ritenersi superata quale conseguenza dell'abolizione di numerose imposte di fabbricazione e la loro riconduzione, insieme alle imposte di consumo, nell'alveo delle accise.

I provvedimenti a cui si fa riferimento sono, innanzitutto, la delega al Governo per la riforma tributaria, ovvero con la legge 9 ottobre 1971, n. 825, il decreto Iva (d.P.R., 26 ottobre 1972, n. 633), con i quali furono abrogate diverse imposte di fabbricazione (<sup>8</sup>), nonché i provvedimenti di recepimento delle direttive comunitarie e di avvio del processo di armonizzazione delle accise.

La migliore conferma dell'intento del legislatore di equiparare le imposte di fabbricazione e le imposte sui consumi è data dal d.lgs. n. 504/95 nel quale non si rinviene alcun riferimento

---

<sup>7</sup>) Cfr. E. PACE, *Il mondo delle accise*, cit., 1994, 271-272).

<sup>8</sup>) Con tali provvedimenti, infatti, si decideva di abolire l'imposta di fabbricazione sui filati, quella sugli oli e grassi animali, sugli oli vegetali liquidi, sugli acidi grassi animali e vegetali, sugli organi di illuminazione elettrica e sui surrogati di caffè. l'imposta erariale sul consumo del gas, le sovrimeposte di confine, l'imposta di consumo sul sale, l'imposta sulle cartine e tubetti per sigarette.



alla predetta distinzione ed i tributi in parola vengono indicate con la stessa espressione: *accise*.

Quest'ultime vengono, così, a costituire un gruppo eterogeneo di imposte erariali che colpiscono la fabbricazione o il consumo di determinati prodotti ovvero l'importazione dei medesimi nel territorio dello Stato <sup>(9)</sup>.

Tali imposte e la loro struttura giuridica hanno creato (e creano ancora) dubbi interpretativi per diversi profili. L'aspetto più rilevante è stato quello inerente le posizioni dottrinali e giurisprudenziali, tutt'altro che unanimi, in ordine all'individuazione del presupposto delle accise, anche nell'ottica di una corretta applicazione del principio di capacità contributiva <sup>(10)</sup> <sup>(11)</sup>.

---

<sup>(9)</sup> G. FALSITTA, *cit.*, 643.

<sup>(10)</sup> Per un'analisi del rapporto tra presupposto delle accise e capacità contributiva si rinvia al secondo capitolo.

<sup>(11)</sup> Secondo Autorevole dottrina, lo stretto legame del sistema delle accise con il sistema IVA, ai fini di una gestione "appropriata ed unitaria di politiche di consumi" richiede anche un maggiore coordinamento di procedure, istituti e momenti definitivi in modo da ridurre gli effetti di duplicazione. Cfr. E. PACE, *cit.*, 269. V. art. 5 della legge delega in materia di imposta sul valore aggiunto. Cfr. A. URICCHIO, *Delega al governo per la riforma del sistema tributario: la riforma delle accise*, in *Profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi delle società a cura di G. Marino*, Milano, 2004, 150. L'Autore in parola ritiene che una disposizione con finalità di coordinamento tra il settore delle accise e quello dell'IVA non considera debitamente le profonde differenze tra i due tributi e le logiche che sottendono alla loro applicazione, ed ancora che l'unico punto di contatto è che si tratta di tributi armonizzati.

### 1.1. *Il processo di armonizzazione delle accise.*

L'armonizzazione delle accise, in linea di principio, si identifica come un valore primario del processo di integrazione comunitaria <sup>(12)</sup>, ovvero una condizione necessaria per l'abolizione delle frontiere comunitarie e per la compiuta realizzazione del mercato unico <sup>(13)</sup>.

Nella pratica, però, le accise proprio in virtù della loro rilevanza in termini di gettito, della loro facile manovrabilità secondo le mutevoli esigenze di bilancio nonché delle finalità extrafiscali, di politica economica, sociale, ambientale, sanitaria etc. che possono perseguire, costituiscono una delle ragioni del mantenimento delle frontiere fiscali. Tra i diversi Paesi membri, infatti, sono presenti da sempre disparità fiscali relativamente alle strutture, alle aliquote o, ancora, all'esistenza stessa del diritto di accisa <sup>(14)</sup>.

---

<sup>(12)</sup> C. VERRIGNI, *cit.*, 251.

<sup>(13)</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2005, 645.

<sup>(14)</sup> Nei diversi Stati membri, infatti, esistevano, ad esempio, accise per produzioni e consumi diversi, ovvero per le stesse produzioni e consumi ma con aliquote differenziate. Alcune accise erano di minore importanza, altre invece, quali ad esempio quelle che colpivano la benzina, le sigarette, gli alcoli, il vino, la birra, relative a beni di larghissimo consumo, assicuravano, ed assicurano, notevoli entrate agli Stati. Molte, poi, erano considerate e lo sono tutt'oggi, di particolare rilievo sotto diversi profili, quali quello della salute o dell'ambiente, dell'industria o dell'agricoltura; in diversi casi le divergenze di aliquote per gli stessi prodotti nei diversi paesi erano, e sono tutt'ora, marcate. Cfr. F. FICHERA, *cit.*, 217.

La vera riorganizzazione del settore delle accise, fu avviata negli anni '90. Già l'art. 99 del Trattato CEE prevedeva l'armonizzazione delle imposte indirette sui consumi, tra cui le accise, e delle altre imposte indirette “nella misura necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno”<sup>(15)</sup>. In particolar modo con il d.l. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427)<sup>(16)</sup>, recependo alcune direttive comunitarie in materia di imposte indirette sui consumi, quali le direttive n. 12 del 15 febbraio 1992<sup>(17)</sup>, nn. 81, 82, 83 e 84 del 19 ottobre 1992, ha avviato, di fatto, il processo di armonizzazione europea delle imposte di fabbricazione e di consumo necessario quale corollario dell'abolizione delle frontiere comunitarie e la

---

<sup>(15)</sup> F. FICHERA., *cit.*, 216.

<sup>(16)</sup> A decorrere dal 1° gennaio 1993, infatti, vengono abolite le seguenti imposte: imposta di fabbricazione e corrispondente sovrimposta di confine sullo zucchero; imposta di fabbricazione e corrispondente sovrimposta di confine sul glucosio, maltosio etc.; imposta di fabbricazione e corrispondente sovrimposta di confine sugli oli si semi che era in vigore dal 1975; imposta di fabbricazione e corrispondente sovrimposta di confine sulla margarina anche questa in vigore dal 1975; imposta di fabbricazione e corrispondente sovrimposta di confine sulle armi da sparo e sulle munizioni in vigore dal 1974; imposta di consumo sul cacao, burro di cacao ecc. in vigore dal 1946; imposta di consumo sul caffè in vigore dal 1917; imposta di fabbricazione sugli apparecchi di accensione ecc. in vigore dal 1971; imposta erariale di consumo sui prodotti audiovisivi e cinematografici in vigore dal 1983; ed infine diritto erariale speciale su alcolici denaturati in vigore dal 1948 che viene però soppresso a partire dal 1° luglio 1996.

<sup>(17)</sup> Tale direttiva disciplina il regime definitivo delle accise fissando le norme generali che regolano la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e definendo gli aspetti comuni alle diverse specie di prodotti, ovvero l'ambito territoriale, il fatto generatore, le condizioni di pagamento, i diversi regimi. Cfr. F. FICHERA, *cit.*, 223.

creazione del mercato unico europeo <sup>(18)</sup>. Fermo restando che il principio cardine del processo di armonizzazione delle accise è quello dell'assolvimento dell'imposta nel Paese di destinazione del prodotto (se vogliamo, di immissione al consumo), l'art. 3, terzo capoverso, della direttiva n. 92/12 presenta, però, una peculiarità ovvero prevede la facoltà, per gli Stati membri, di introdurre o di mantenere anche imposizioni che colpiscono prodotti diversi da quelli soggetti ad accisa e per i quali si applica la direttiva stessa "a condizione che dette imposizioni non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse al passaggio frontaliere". La compatibilità di tale previsione, però, è stata oggetto di diverse pronunce della Corte di Giustizia <sup>(19)</sup>.

In seguito del d.l. n. 331/93 (convertito nella l. n. 427 del 1993) possiamo, dunque, distinguere tra accise «armonizzate», di cui ci si occupa nel presente lavoro, ed accise «non armonizzate». Tra le prime si possono elencare, ad esempio, quelle sugli oli minerali, sugli

---

<sup>(18)</sup> Ricordiamo che già nell'art. 99 del Trattato della Comunità europea si prevedeva l'armonizzazione delle imposte indirette sui consumi, tra cui le accise, e delle altre imposte indirette nella misura necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno. Cfr. F. FICHERA, *cit.*, 216.

<sup>(19)</sup> La Corte di Giustizia U.E. ha, infatti, dichiarato frequentemente l'incompatibilità comunitaria di accise introdotte dagli Stati membri. Un caso emblematico è stato quello italiano relativo all'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, meglio analizzato nel prosieguo. Ed ancora quello della tassa ecologica sulle emissioni inquinanti dovute al traffico aereo interno introdotta dalla Svezia. Cfr. C. VERRIGNI, *cit.*, 252-253.

alcolici e sui tabacchi lavorati. Tra le seconde, invece, l'imposta di consumo dell'energia elettrica, l'imposta di fabbricazione sui fiammiferi o il contributo di riciclaggio sul polietilene <sup>(20)</sup>.

Il processo di armonizzazione delle accise può dirsi completato dall'introduzione del t.u.a. <sup>(21)</sup>. Il testo unico in materia di accise, nonostante l'ampia delega legislativa <sup>(22)</sup>, non ha dettato, inizialmente, una regolamentazione per l'intero settore delle accise. Fino al 1° aprile 2010, infatti, l'ambito di applicazione del t.u.a. concerneva, l'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi,

---

<sup>(20)</sup> A decorrere dal 1° aprile 2010, con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 48 del 2010., adottato dal Governo in base alla delega contenuta nella legge n. 88 del 2009 (legge Comunitaria 2008) transita nel T.U.A. anche l'imposta di fabbricazione sui fiammiferi. Vedi *infra*.

<sup>(21)</sup> Il t.u.a. è suddiviso in quattro titoli: disciplina delle accise; imposta di consumo sull'energia elettrica; norme sulle altre imposizioni indirette e disposizioni diverse e finali. Vi sono inoltre un allegato contenente l'elenco dei prodotti assoggettati ad accisa e delle aliquote vigenti e una tabella che evidenzia gli impieghi degli oli minerali che comportano l'applicazione ridotta o l'esenzione dall'accisa.

<sup>(22)</sup> L'art. 4, quarto comma della delega contenuta nella legge n. 427/93 disponeva: "il Governo della Repubblica è delegato ad adottare, entro due anni dalla data in vigore della presente legge, un decreto legislativo contenente un testo unico nel quale siano raccolte e riordinate le disposizioni legislative vigenti in materia di imposte di fabbricazione e di consumo e relative alle sanzioni penali e amministrative, apportando ad esse le modifiche e le integrazioni necessarie ai fini del loro riordinamento e aggiornamento anche in relazione alle esigenze derivanti dal processo di integrazione europea". È stato, in merito, osservato, che dal punto di vista formale il testo unico delle accise è da classificare tra i testi unici delegati in senso tecnico ossia adottati dal Governo a seguito di esplicita e formale delegazione legislativa nel rispetto degli artt. 76 e 72, comma 4, Cost. dal punto di vista materiale, invece, tale testo unico è da qualificarsi tra i testi unici innovativi in quanto non si limita a raccogliere le disposizioni previgenti ma va a modificare o abrogare le stesse. M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, Riv. dir. trib., 1996, I, 220.

escludendo quella sui tabacchi lavorati e sui fiammiferi che restavano, invece, regolamentati dalla l. n. 427/93 <sup>(23)</sup>).

Con il d.lgs., 29 marzo 2010, n. 48, entrato in vigore il 1° aprile 2010, è stata recepita la Direttiva 2008/118/CE, con la quale sono state apportate diverse modifiche al t.u.a. e sono stati inseriti due nuovi articoli che hanno ampliato l'ambito applicativo del provvedimento stesso: artt. 62 *bis* e 62 *ter*. In altri termini, il “nuovo” t.u.a. contiene ora la disciplina di tutti i prodotti soggetti ad accisa inclusi le sigarette e i fiammiferi <sup>(24)</sup>, ed i tabacchi lavorati (ai sensi dei nuovi artt. 39 *bis* e seguenti).

---

<sup>(23)</sup> Esistono anche altre imposte qualificate come accise che non sono regolate dal t.u.a., come ad esempio le imposte ambientali di fabbricazione e di consumo. Le accise sono state, poi, oggetto anche della legge delega n. 80/2003 la quale all'art. 7 si proponeva di riformare tale settore pur se da una lettura di tale articolo emergeva che lo stesso non aveva preso per nulla in considerazione il dibattito sviluppatosi in sede comunitaria ed anzi ha considerato le accise come un tributo non armonizzato, prevedendo modifiche inerenti la responsabilità, i controlli, le modalità applicative, etc. Cfr. A. URICCHIO, *cit.*, 149. La medesima legge delega ha però specificato che per accisa si intende l'imposta sui consumi di carbone, coke petrolio e bitume, nonché la tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto applicata ai grandi impianti di distribuzione. Con ciò confermando la natura di accisa anche delle su citate imposte ambientali di fabbricazione e di consumo. Cfr. F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 1999, I, 115 ss.

<sup>(24)</sup> Art. 62 *bis* del t.u.a.: “1. I fiammiferi, di produzione nazionale o di provenienza comunitaria, di ordinario consumo o pubblicità omaggio o nominativi sono sottoposti ad imposta di fabbricazione calcolata applicando al prezzo di vendita al pubblico le aliquote percentuali indicate nell'allegato I. 2. Per i fiammiferi pubblicitari omaggio o nominativi di nuova iscrizione nella tariffa si prende a riferimento la misura dell'aliquota di imposta di fabbricazione per il prodotto funzionalmente similare. L'imposta è applicata con le seguenti modalità: a) l'imposta è dovuta sui prodotti immessi in consumo nel territorio dello Stato ed è esigibile con aliquota vigente alla data in cui viene effettuata l'immissione in

---

consumo di cui alla lettera c); b) obbligato al pagamento dell'imposta è: 1) il fabbricante per i prodotti ottenuti nel territorio nazionale; 2) il soggetto che effettua la prima immissione in consumo per i prodotti di provenienza comunitaria; c) l'immissione in consumo si verifica: 1) per i prodotti nazionali all'atto della cessione sia ai diretti consumatori o utilizzatori sia a ditte esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita; 2) per i prodotti di provenienza comunitaria, all'atto del ricevimento da parte del soggetto acquirente ovvero nel momento in cui si considera effettuata, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, 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; 3) per i prodotti che risultano mancanti alle verifiche e per i quali non è possibile accertare il regolare esito, all'atto della loro constatazione; d) i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta devono essere muniti di una licenza fiscale, che li identifica, rilasciata dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane. Gli stessi soggetti sono tenuti al pagamento di un diritto annuale nella misura di euro 258,00 e a prestare una cauzione di importo pari all'imposta dovuta mediamente per il periodo di tempo cui si riferisce la dichiarazione presentata ai fini del pagamento dell'imposta; e) l'imposta dovuta viene determinata sulla base dei dati e degli elementi richiesti dall'amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, che devono essere indicati nelle dichiarazioni ai fini dell'accertamento; per la presentazione delle dichiarazioni e per il pagamento della relativa imposta si applicano le modalità e i termini previsti dalle vigenti disposizioni. 4. Per i prodotti d'importazione l'imposta di cui al comma 1 è dovuta dall'imprenditore e viene accertata e riscossa dall'Ufficio competente dell'Agenzia delle Dogane con le modalità previste per i diritti di confine. 5. L'Amministrazione finanziaria ha facoltà di procedere a verifiche e riscontri presso i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di cui al comma 1 e presso i commercianti ed i destinatari dei prodotti soggetti a tassazione. 6. Per l'imposta di cui al comma 1, si applicano le disposizioni degli artt. 14 e 17. 7. Per le violazioni all'obbligo del pagamento dell'imposta di cui al comma 1 sui prodotti di provenienza comunitaria si applicano le penalità previste per il contrabbando dal testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni. 8. Con decreti del Ministero dell'economia e delle finanze sono stabilite le condizioni e le modalità di applicazione del presente articolo anche relativamente ai prodotti acquistati all'estero da privati e da essi trasportati. 9. I termini per la presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1, lettera d) e per il pagamento dell'imposta di cui al comma 1 possono essere modificati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze." Art. 62 *ter*: "1. La vendita al pubblico dei fiammiferi è ammessa per tipi e condizionamenti iscritti nella tariffa di vendita. 2. L'iscrizione nella tariffa di vendita al pubblico e le relative variazioni sono stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, in conformità ai prezzi richiesti dai fabbricanti e dagli importatori".

## 1.2. *Modalità di applicazione e di determinazione delle accise.*

Ai fini di una migliore comprensione delle questioni che la scrivente si propone di affrontare, appare necessario illustrare – sinteticamente – il meccanismo applicativo dell'accisa.

Fino al momento dell'immissione in consumo – o fino al momento in cui si verifichi una causa di estinzione del debito <sup>(25)</sup> – i prodotti sottoposti ad accisa rimangono in un “regime sospensivo”. Ciò comporta che gli stessi prodotti possono circolare da un deposito fiscale <sup>(26)</sup> all'altro, non solo nel territorio dello Stato ma anche in tutto il territorio comunitario, senza il pagamento della relativa accisa (fino, ovviamente, all'immissione in consumo, per cosa si intende v. *infra*). Soggetto passivo delle accise, ovvero obbligato al pagamento dell'imposta, è, per l'appunto, il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione al consumo e, in solido, il soggetto che si sia reso garante dell'imposta ovvero ogni soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti di esigibilità dell'imposta.

In altri termini, quando la merce è trasportata da un deposito fiscale ad un altro deposito, il titolare del deposito da cui la merce è

---

<sup>(25)</sup> Ovvero durante le fasi della fabbricazione, della trasformazione, della detenzione e della circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa. Cfr. G. FALSITTA, *cit.*, 647.

<sup>(26)</sup> E' definito “deposito fiscale” l'impianto in cui le merci sono fabbricate o trasformate, nonché ogni impianto in cui le merci sono detenute, ricevute o spedite.



estratta deve fornire garanzia, in solido con il trasportatore; in tal modo, obbligati dell'accisa diventano più soggetti: il titolare del primo deposito, ossia il fabbricante, da cui il prodotto è estratto, ogni successivo titolare di deposito o trasportatore fino al titolare del deposito dal quale avviene la immissione in consumo <sup>(27)</sup>.

Rilevanti novità, dal punto di vista soggettivo, sono state introdotte dal d.lgs. n. 48 del 2010, <sup>(28)</sup> che recependo la direttiva comunitaria, prima citata, n. 2008/118/2010, ha ampliato il novero dei soggetti obbligati al pagamento delle accise, coniando due nuove figure ovvero il depositario registrato e lo spedizioniere registrato, sopprimendo, quindi, alcune figure non più compatibili <sup>(29)</sup>, ed ha anche ampliato il novero dei soggetti garanti prevedendo ulteriori combinazioni tra i diversi soggetti interessati per la prestazione in solido della garanzia.

Sotto il primo profilo, la definizione di tali due nuove figure è data dall'art. 1 del t.u.a, il quale al comma 2, *lett. l)* qualifica il destinatario registrato come “persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'amministrazione

---

<sup>(27)</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, VII ed., Torino, 2005, 296.

<sup>(28)</sup> In Gazzetta ufficiale del 31 marzo 2010, n. 75.

<sup>(29)</sup> Ad esempio, l'operatore professionale registrato, l'operatore non registrato e il rappresentante fiscale accise.

finanziaria a ricevere, nell'esercizio delle sua attività economica, i prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, che provengono da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato"; mentre la *lett. m)* descrive lo spedizioniere registrato come "la persona fisica o giuridica autorizzata dall'amministrazione finanziaria unicamente a spedire, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo a seguito dell'immissione in libera pratica in conformità dell'articolo 79 del regolamento CEE n. 2913/79". Unico elemento comune ad entrambe le figure predette è il rilascio dell'autorizzazione dell'amministrazione finanziaria, le loro attività, infatti, appaiono "opposte e, in un certo senso, perfettamente complementari <sup>(30)</sup>: 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 solo una volta assolta la relativa accisa; il secondo non viene materialmente in contatto con i prodotti che, successivamente alla loro immissione nella libera pratica, egli provvede a spedire (ciò vuol dire che lo

---

<sup>(30)</sup> I. ORSINI, *Destinatario e speditore registrati: due figure complementari al debutto*, in *Il Sole24ore*, n. 5, all. n. 2, 2010.

spedizioniere prende soltanto “fiscalmente” in consegna i suddetti prodotti, occupandosi degli adempimenti inerenti la spedizione).

Sotto il secondo profilo, poi, il legislatore del 2010 ha disciplinato nel comma 4 dell’art. 6 del t.u.a. figure nuove di garanti: il depositario autorizzato mittente e lo speditore registrato, ed ancora il destinatario dei prodotti <sup>(31)</sup>.

Tornando ad illustrare il meccanismo applicativo delle accise, ai fini della determinazione della base imponibile, il prodotto sottoposto ad accisa deve essere accertato per quantità e qualità in base alla classificazione operata dalla tariffa doganale comunitaria.

---

<sup>(31)</sup> Art. 6, comma 4, del t.u.a.: “Il depositario autorizzato mittente o lo speditore registrato è tenuto a fornire garanzia del pagamento dell’accisa gravante sui prodotti spediti; in luogo dei predetti soggetti la garanzia può essere prevista dal proprietario, dal trasportatore o dal vettore della merce ovvero, in solido, da più soggetti tra quelli menzionati nel presente periodo. In alternativa la garanzia può essere prestata dai destinatari dei prodotti, in solido con il depositario autorizzato mittente o con lo speditore registrato. La garanzia deve essere prestata in conformità alle disposizioni comunitarie, per i trasferimenti comunitari, deve avere validità in tutti gli Stati membri della Comunità europea. E’ disposto lo svincolo della cauzione quando è data la prova della presa in carico dei prodotti da parte del destinatario ovvero, per i prodotti destinati ad essere esportati, dell’uscita degli stessi dal territorio della Comunità, con le modalità rispettivamente previste dai commi 6 e 11 e dai commi 7 e 12. L’amministrazione finanziaria ha facoltà di concedere ai depositari autorizzati riconosciuti affidabili e di notoria solvibilità l’esonero dall’obbligo di prestare la garanzia sia per i trasferimenti nazionali sia, previo accordo con gli Stati membri interessati, per i trasferimenti intracomunitari, di prodotti energetici effettuati per via marittima o a mezzo di condutture fisse”.

L'accisa è liquidata, poi, applicando alla quantità di prodotto l'aliquota d'imposta vigente alla data di immissione in consumo <sup>(32)</sup>.

Il pagamento dell'imposta deve avvenire entro il 15 del mese successivo a quello di immissione in consumo. Tale pagamento non è preceduto o accompagnato da atti impositivi; le accise vengono, infatti, definite imposte "senza imposizione" <sup>(33)</sup>.

La rilevanza delle accise in termini di gettito fa sì che la loro applicazione sia contornata da una vasta serie di obblighi formali per il fabbricante *in primis*. Gli obblighi formali posti a carico del fabbricante possono così riassumersi: obbligo di denuncia inizio attività (che può iniziare solo dopo essere stato autorizzato); obbligo di presentazione denuncia di lavorazione <sup>(34)</sup> (nella quale è esposta una serie di dati sulle caratteristiche dell'attività produttiva da intraprendere, i macchinari ed i processi di lavorazione che verranno utilizzati); obbligo di tenuta della contabilità (sistema imperniato su registri di carico e scarico della merce).

---

<sup>(32)</sup> Le aliquote sono fisse essendo espresse in euro per mille litri, per ettolitro, per kilowattora o per mille chilogrammi (rispettivamente per l'accisa sugli oli minerali, sugli alcolici, sull'energia elettrica e sugli oli lubrificanti) o proporzionali (come quella sui tabacchi lavorati determinata ai sensi dell'art. 28 d.l. n. 331/1993, in percentuale del prezzo di vendita). Cfr. G.M. CIPOLLA, *voce Accise*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, 79.

<sup>(33)</sup> Il cui pagamento, cioè, non è "intermediato" da atti del contribuente o del fisco F. TESAURO, *cit.*, 296 e ss.

<sup>(34)</sup> La presentazione di tale dichiarazione condizione l'ottenimento della la licenza per la fabbricazione di uno dei beni soggetti ad accisa.

Infine, ultima caratteristica del settore delle accise riguarda il predetto regime di deposito fiscale che può essere esercitato solo dopo che è stata concessa la licenza da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale esercita un controllo ed una vigilanza continua<sup>(35)</sup> sullo stesso e sul trasporto dei prodotti.

*2. L'individuazione del presupposto delle accise: profili di criticità della tesi prevalente.*

Nel settore delle accise “armonizzate”, il problema dell'individuazione del presupposto delle stesse, e, di conseguenza, della manifestazione considerata dal legislatore quale indice di attitudine alla contribuzione, è stato da sempre avvertito ed oggetto di accesi dibattiti dottrinali<sup>(36)</sup>.

---

<sup>(35)</sup> Le modalità di vigilanza non possono pregiudicare l'operatività dell'impianto. Le modalità con cui può essere svolta tale attività di vigilanza sono: vigilanza permanente, con applicazione agli apparecchi di bolli e sigilli o l'ordine al depositario di porre in essere a sue spese le opere e misure necessarie per la tutela degli interessi fiscali (per esempio l'installazione di misuratori); oppure l'istituzione di uffici finanziari di fabbrica coadiuvati dalla Guardia di Finanza; o ancora meri controlli a posteriori (per esempio inventari periodici).

<sup>(36)</sup> Secondo attenta dottrina l'indagine sul presupposto deve tendere ad accertare la reale consistenza delle posizioni giuridiche soggettive. Il presupposto si identifica con la funzione della normativa fiscale. Pur dovendo, però, l'interprete considerare il fatto economico sotteso all'imposizione, lo stesso non può esimersi dal tener in considerazione anche il fatto giuridico voluto dal legislatore anche se una lettura in tal senso porterebbe soluzioni diverse rispetto a quelle proprie della scienza economica. Cfr. M. MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimeposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, Dir. prat. trib., 1984, II, 1104-1105.

Al centro dei dibattiti predetti vi è, innanzitutto, l'interpretazione dell'art. 2 del t.u.a. <sup>(37)</sup>. Tale articolo, infatti, stabilisce che l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o dell'importazione dei prodotti sottoposti ad accisa ed, a decorrere dal 1° aprile 2010, “compresa l'estrazione dal sottosuolo qualora l'accisa sia applicabile” (ex art. 2 del t.u.a.) La imposta è, invece, esigibile solo all'atto della immissione al consumo dei prodotti medesimi nel territorio dello Stato.

Ed è proprio la lettera e la lettura data di tale disposizione a “dividere” la più autorevole dottrina in merito all'individuazione del presupposto dell'accisa. Ciò in quanto la scissione temporale tra la nascita dell'obbligazione tributaria e l'esigibilità della relativa imposta così come esplicitata dall'art. 2 citato, fa sorgere il dubbio relativamente al ruolo da attribuire alla fase della c.d. “immissione in consumo”: l'immissione in consumo dei beni è da considerarsi quale elemento costitutivo del presupposto dell'accisa, ovvero mera “condizione di esigibilità”<sup>(38)</sup>, o ancora “termine di scadenza” del

---

<sup>(37)</sup> Disposizione di contenuto identico all'art. 2 d.l. n. 331/93 che recepisce, a sua volta, le disposizioni contenute nell'art. 5, paragrafo 1 e 6 della direttiva 25 febbraio 1992, n. 92/12/CEE.

<sup>(38)</sup> Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1992, 871.

tributo <sup>(39)</sup>, o infine come una qualità materiale della merce estratta dai depositi fiscali (?) <sup>(40)</sup>.

In passato – prima degli interventi legislativi citati nei precedenti paragrafi – autorevole dottrina aveva individuato il presupposto delle imposte in parola identificandolo con “l’atto finale di un processo produttivo o di trasformazione di materie prime o grezze” . di conseguenza, la successiva immissione al consumo valeva soltanto – ed esclusivamente – a far sorgere il diritto dell’Erario di esigere l’imposta <sup>(41)</sup>. Anche in tempi più recenti, però, parte della dottrina ha continuato ad identificare il presupposto delle accise nella fase della fabbricazione dei prodotti, evidenziando che la legge (*in primis*, l’art. 2 del t.u.a.) si limita a subordinare l’esigibilità del debito, ormai sorto, all’effettivo distacco del prodotto dalla azienda produttrice, ossia l’effettiva estrazione della partite dallo

---

<sup>(39)</sup> Secondo questa avvertita dottrina, infatti, il presupposto delle imposte di fabbricazione non può identificarsi con l’immissione al consumo in quanto l’obbligazione di imposta sorge in un momento antecedente ed il tempo dell’adempimento può ben essere distinto da quello in cui l’obbligazione viene ad esistere. L’immissione al consumo opera, dunque, come termine di scadenza. Cfr. S. FIORENZA, voce *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig. disc. priv.*, vol. V, Torino, 1990, 307.

<sup>(40)</sup> M. MARESCA, *cit.*, 1112.

<sup>(41)</sup> R. ALESSI, *I monopoli fiscali – Le imposte di fabbricazione – I dazi doganali in Trattato di diritto tributario italiano* diretto da A.D. GIANNINI, XI, Torino, 1956, 75 e ss.; M. TRIMELONI, “Abbuono” e “sgravio” sulle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua, *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 1102 e ss.

stabilimento o dal deposito <sup>(42)</sup> <sup>(43)</sup>. Il ricostruire il presupposto in maniera diversa sulla base della scorta normativa comporta una “confusione” tra le due fasi di formazione del presupposto come fonte dell’obbligazione ancora preliminare o preparatoria, da un lato, e la fase di costituzione del rapporto debito-credito <sup>(44)</sup> <sup>(45)</sup>.

---

<sup>(42)</sup> In tale senso si è espressa recentemente anche la giurisprudenza costituzionale con una rilevante sentenza di tema di accise sui prodotti energetici, federalismo fiscale: Corte cost., 25 marzo 2010, n. 115 (v. anche nei successivi capitoli). La Corte, in tale occasione, ha ribadito che “*il consumo rileva esclusivamente come destinazione del bene prodotto (o importato) ad ai fini di esigibilità di un’obbligazione già sorta sin dal momento della fabbricazione (o importazione)*”. (...) “*anche a voler ricostruire in modo diverso la struttura del tributo (come ha fatto parte della dottrina, ad esempio individuando il presupposto d’imposta nella sola condizione di esigibilità oppure in una fattispecie a formazione progressiva comprensiva sia della fabbricazione che della suddetta condizione di esigibilità, ovvero dando alla previsione della rivalsa una rilevanza ai fini della individuazione della natura dell’accisa), resta infatti fermo in ogni caso che, secondo la disciplina legislativa sopra richiamata, alcuni effetti giuridici, come la soggezione a vigilanza fiscale, sorgono – per tutte le accise disciplinate dal d.lgs. n. 504 del 1995 – sin dal momento della fabbricazione o importazione e che vi è una particolare regolamentazione di eventi, come quelli riguardanti le perdite o distruzioni di prodotti che si verificano in regime sospensivo d’imposta, quindi, prima dell’avveramento della condizione di esigibilità*”.

<sup>(43)</sup> In tal senso v., Cass. 19 novembre 1971, n. 3324, in Giust. civ., 1972, I, 111; Cass., 18 luglio 1973, n. 2842, in Mass. Giust. civ., 1975, 1330 secondo cui l’obbligo di pagare l’imposta di fabbricazione sugli oli minerali “ha come presupposto l’estrazione del carburante dallo stabilimento o dal deposito per essere destinato al consumo”.

<sup>(44)</sup> M. TRIMELONI, cit., 1106.

<sup>(45)</sup> Cfr. F. PISTOLESI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, 807. Tale Autore spiegava che conferma della sua tesi era data dall’art. 2 del d.lgs. n. 504/1995 che recava la disciplina del presupposto impositivo con riguardo agli oli minerali ed ai relativi derivati, all’alcol e alle bevande alcoliche, e nell’art. 2 d.l. n. 331/1993 in tema di imposte di fabbricazione sui tabacchi e sui fiammiferi. Ed ancora, tale ricostruzione, sempre a dire dell’Autore, trovava indiretto ma inequivocabile avallo nell’art. 4 del t.u.a. e nell’art. 5 del d.l. n. 331/1993 laddove prevedono che per i beni prodotti o distrutti o soggetti a cali fisici o naturali è la finanza a vagliare le prove in proposito offerte dal contribuente che concede un abbuono d’imposta, lasciando così chiaramente intendere che anche in simili frangenti l’obbligazione



Tale dottrina, però, non solo basava la propria tesi sulla preesistente distinzione tra le imposte di fabbricazione e le imposte sui consumi; distinzione che, come già detto, non è più attuale vista la loro riconduzione nel unico gruppo delle accise<sup>(46)</sup>, ma, ci sembra di poter affermare, non era neanche coerente con la reale rilevanza e centralità attribuita dal tessuto normativo ante e post riforma del 2010 (come vedremo nel prosieguo).

D'altro canto, la (più recente) dottrina maggioritaria<sup>(47)</sup>, ritiene<sup>(48)</sup> che il presupposto delle imposte *de quibus* è di carattere complesso e consiste in una fattispecie a formazione progressiva data dal coordinamento delle due fasi della fabbricazione e dell'immissione al consumo dei beni<sup>(49)</sup>. L'immissione al consumo

---

dell'imposta è ad ogni buon conto sorta allorché si è concluso il procedimento produttivo dei beni medesimi (rinvio al paragrafo n. 3).

<sup>(46)</sup> Come detto, il t.u.a. non contiene ormai alcuna distinzione fra imposte di consumo e di fabbricazione accomunandole entrambe sotto lo stesso *nomen*: "accise".

<sup>(47)</sup> G. FALSITTA, *cit.*, 645; P. RUSSO, *cit.*, 311; G. MICHELI, *Prospettive della riforma dell'imposta sui prodotti petroliferi*, Riv. dir. fin sc. fin., 1968, I, 389; M. TRIMELONI, *cit.*, 1182; M. CERRATO, *cit.*, 215, R. SCHIAVOLIN, voce *Accise*, in *Enc. Dir.*, Agg., IV, Milano, 2000, 22 ss.

<sup>(48)</sup> Alla luce degli interventi legislativi di cui al paragrafo 1.

<sup>(49)</sup> Cfr. M. CERRATO, *cit.*, 222; G. MICHELI, *cit.*, 389; M. TRIMELONI, *cit.*, 1182; G. FALSITTA, *cit.*, 646.

dei prodotti, cioè, *perfeziona* la fattispecie impositiva iniziata con la fabbricazione degli stessi <sup>(50)</sup> <sup>(51)</sup>.

Secondo tale dottrina è proprio dalla lettura delle disposizioni del t.u.a. che emerge con chiarezza tale assunto, ed in particolare dagli artt. 2, 3 e 4. *In primis*, l'art. 2 citato, il quale, in più occasioni, conferma la tesi predetta. La lettera dell'art. 2 collega il prelievo ad una fattispecie plurifase (ovvero a formazione progressiva), prevedendo, ai commi 1 e 2, che il fatto generatore dell'obbligazione tributaria è rappresentato dalla fabbricazione (importazione o estrazione) e che l'accisa è esigibile all'atto di immissione al consumo del prodotto nel territorio dello Stato <sup>(52)</sup>. Il presupposto, quindi, viene così a realizzarsi – secondo la tesi qui illustrata –

---

<sup>(50)</sup> Cfr. F. CERIONI, *cit.*, 59. Tale Autore ha ritenuto tale ricostruzione del presupposto delle accise incompatibile con la loro stessa struttura e con la lettera dell'art. 5 della direttiva n. 92/12. Secondo tale articolo, infatti, “per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o dell'importazione”; l'immissione al consumo è considerata quindi la conseguenza naturale dal punto di vista economico. Tale dottrina motiva la propria presa di posizione sulla base dell'esigenza di «raccordare il meccanismo della tassazione in capo al fabbricante con il principio costituzionale di capacità contributiva che esige che l'idoneità alla contribuzione da parte del soggetto passivo sia effettiva, quanto meno nell'intervallo temporale che va dalla realizzazione del presupposto a quello in cui si rende dovuto il pagamento del tributo». Si rinvia al capitolo successivo.

<sup>(51)</sup> Anche in tema di imposte ambientali di fabbricazione, la dottrina, ha ravvisato un presupposto a formazione progressiva dato dalla produzione di un bene o di un servizio destinato al mercato. Vedi F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, Rass. trib., 1999, I, 115 e ss.

<sup>(52)</sup> Cfr. R. SCHIAVOLIN, *cit.*, 26; M. CERRATO, *cit.*, 222.

allorquando il prodotto è fabbricato ed immesso nel consumo <sup>(53)</sup>. Ed ancora, anche il comma 4 del medesimo art. 2, individuando tra i soggetti passivi del tributo anche il titolare del deposito fiscale da cui avviene l'immissione al consumo dei beni (pur se diverso dal fabbricante dei prodotti) dimostra la fondatezza della tesi. L'assoggettare ad imposizione anche chi immette in consumo i prodotti, nel caso in cui differisca dal produttore, non fa altro che riconoscere alla fase di immissione in consumo funzione di coelemento essenziale del presupposto delle accise.

Altra disposizione richiamata a fondamento di tale tesi, è data dall'art. 3, comma 3, del t.u.a. (nonché dall'art. 6, comma 2, della direttiva n. 92/12/CEE del 1992) secondo il quale, prima del 1° aprile 2010, prevedeva che la liquidazione dell'imposta si effettuasse applicando alla quantità di prodotto, ovvero la base imponibile, l'aliquota vigente al momento della immissione in consumo “e non, se diversa, quella vigente al momento della fabbricazione” <sup>(54)</sup>. Tale

---

<sup>(53)</sup> Fino al momento dell'immissione al consumo, le merci rimangono in un regime fiscale sospensivo che consente loro di circolare nel territorio dell'U.E.; il Paese nel quale avviene l'immissione al consumo potrà applicare e richiedere il tributo in base al principio di tassazione nel paese di destinazione, al quale abbiamo in precedenza fatto cenno.

<sup>(54)</sup> Cfr. SCHIAVOLIN, cit., 28 e ss. Tale principio è differente rispetto a quello vigente per l'Iva per cui l'aliquota va determinata al momento di effettuazione dell'operazione ex art. 6 d.P.R. n. 633/1972.

ultima specificazione, venuta meno con la riforma del 2010, a dire della citata dottrina confermava il carattere perfezionativo dell'immissione in consumo dei prodotti rispetto la loro fabbricazione, fase, quest'ultima, da non potersi assumere da sola a presupposto d'imposta.

A decorrere, però, dal 1° aprile 2010, l'art. 3, comma 3, del t.u.a. non fa più alcuna menzione alla fase della fabbricazione dei prodotti specificando soltanto che l'aliquota applicabile in sede di liquidazione dell'imposta è quella vigente all'immissione in consumo dei beni <sup>(55)</sup>.

Tale norma, secondo chi scrive, già prima della modifica appariva non convincente nel sostenimento della tesi esposta ed, a seguito della modifica, sembra, anzi, prendere ancora più decisamente una posizione di diverso avviso (vedi *infra*).

Ed infine, la dottrina maggioritaria ritiene allineate alla propria tesi le disposizioni contenute nell'art. 4 t.u.a., il quale disciplina l'istituto dell'abbuono dell'accisa. Tale articolo prevede,

---

<sup>(55)</sup> Art. 3, comma 3, del t.u.a: "la liquidazione dell'imposta si effettua applicando alla quantità di prodotto l'aliquota d'imposta vigente alla data di immissione in consumo e, per i tabacchi lavorati, con le modalità di cui all'articolo 39-decies; 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".

infatti, che, in caso di perdita irrimediabile o distruzione totale di prodotti che si trovano in regime di sospensione (ovvero di cali naturali o fisiologici) è concesso un abbuono d'imposta quando il soggetto obbligato provi che la perdita o la distruzione dei medesimi prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore <sup>(56)</sup>. Con l'istituto dell'abbuono, il legislatore, infatti, si è preoccupato di precisare che le merci che perdute, distrutte o che hanno subito cali naturali, non possono essere soggette ad accise in quanto, pur se ultimato il processo di fabbricazione, viene meno, per tali prodotti, l'elemento fattuale dell'immissione al consumo <sup>(57)</sup>, ovvero, a parer

---

<sup>(56)</sup> Nuovo art. 4 del t.u.a.: “ 1. In caso di perdita irrimediabile o distruzione totale di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono della relativa imposta qualora il soggetto obbligato provi, in un modo ritenuto soddisfacente dall'Amministrazione finanziaria, che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Fatta eccezione per i tabacchi lavorati, i fatti imputabili a titolo di colpa non grave, a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore. 2. Per le perdite inerenti la natura stessa dei prodotti, in regime sospensivo, avvenute durante il processo di fabbricazione o di lavorazione al quale gli stessi vengono sottoposti nel caso in cui è già sorta l'obbligazione tributaria, l'abbuono è concesso nei limiti dei cali tecnicamente ammissibili determinati dal Ministro dell'economia e delle finanze con proprio decreto, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400. 3. Per i cali naturali e tecnici si applicano le disposizioni previste dalla normativa doganale. 4. La disciplina dei cali di trasporto si applica anche ai trasporti di prodotti in regime sospensivo provenienti dagli Stati membri della Comunità. 5. Ai fini del presente testo unico si considera che un prodotto abbia subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando risulta inutilizzabile come prodotto sottoposto ad accisa. 6. Ai tabacchi lavorati non si applicano i commi 2,3 e 4”.

<sup>(57)</sup> Cfr. P. RUSSO, *cit.*, 312. Ove tale immissione al consumo non vi sia, il presupposto non risulterà integrato, ed in conformità ai principi, l'abbuono appare inquadabile fra le fattispecie di esclusione, esso concorrendo a delimitare i confini della fattispecie impositiva.

della tesi prevalente, il perfezionamento del presupposto delle accise<sup>(58)</sup>.

Questa è, in ultima analisi, la posizione della dottrina maggioritaria.

Tale impostazione sembra però criticabile sotto diversi profili.

Condividendo la tesi di altra autorevole dottrina, infatti, non ci si può esimere dall'evidenziare dei profili critici dell'interpretazione della dottrina prevalente<sup>(59)</sup>, nonché di quella prima dottrina citata.

Da una attenta lettura delle disposizioni del t.u.a., infatti, ben può addivenirsi ad una conclusione diversa da quella cui sono pervenute le due dottrine illustrate. Fermo restando il riconoscimento, comunque, di una posizione rilevante alla fabbricazione dei prodotti nel sistema delle accise in quanto collegata alla nascita dell'obbligazione tributaria (*ex art. 2 del t.u.a.*), dalle stesse disposizioni può desumersi, non solo la centralità della fase di immissione in consumo dei beni ai fini della ricostruzione del

---

<sup>(58)</sup> Per l'analisi più approfondita dell'istituto dell'abbuono si rinvia al paragrafo successivo.

<sup>(59)</sup> Cfr. GM CIPOLLA, voce *Accise, cit.*, 72 ss.; ed ancora si veda P. BORIA, *Le accise* in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2004, 969 e ss.

presupposto, ma che lo stesso si realizza, addirittura, esclusivamente con l'immissione al consumo dei beni o dei servizi <sup>(60)</sup>.

Le posizioni delle dottrine citate, infatti, ben possono essere smentite dalle medesime disposizioni normative utilizzate a suffragio delle proprie tesi, tramite una chiave di lettura differente e, parere della scrivente, maggiormente coerente con la lettera delle norme, con la *ratio* del legislatore e con i principi costituzionali oltre che tributari <sup>(61)</sup>.

A ben vedere, infatti, la lettera dell' art. 2 t.u.a. riferisce, da un lato, la fabbricazione all'obbligazione tributaria, individuandola quale fatto generatore della stessa, e, dall'altro lato, l'esigibilità dell'imposta viene collegata all'immissione al consumo dei beni. Da ciò possiamo desumere che, con il termine del ciclo produttivo, quindi, viene ad esistere soltanto l'oggetto dell'obbligazione tributaria, ovvero la base imponibile, sulla quale verrà poi applicata

---

<sup>(60)</sup> Cfr. G.M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, Rass. Trib., 2003, VI, 1859 ss.

<sup>(61)</sup> Per l'analisi e la comparazione delle due opposte tesi con i principi costituzionali, si rinvia al capitolo 2.

l'accisa <sup>(62)</sup>, ma solo al momento di immissione in consumo dei prodotti potrà dirsi realizzato il presupposto dell'imposta.

La disposizione sulla soggettività passiva, poi, di cui all'art. 2, comma 4, è modellata, in realtà, sull'immissione in consumo e non sulla fabbricazione (come affermato dalle dottrine criticate). Tra i soggetti passivi dell'accisa <sup>(63)</sup> vi sono, infatti, il soggetto che si è reso garante del pagamento del tributo, il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità del tributo entrambi in solido con il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo (e dal 1° aprile 2010, anche il destinatario registrato e lo speditore registrato, v. par. 1.2.). Quest'ultimo è tenuto a pagare l'accisa se l'immissione in consumo è a lui riferibile, a prescindere, quindi, dalla circostanza che abbia fabbricato o meno i prodotti destinati ad essere immessi in consumo, sul mercato <sup>(64)</sup>.

Sempre continuando nell'analisi – e nella corretta lettura – delle norme poste a fondamento delle tesi prima citate, giova qui

---

<sup>(62)</sup> Cfr. G.M. CIPOLLA, voce *Accise*, *cit.*, 75. Secondo tale Autore, in base al combinato disposto dell'art. 1, comma 2, e dell'art. 2, comma 2 e 3, pertanto, all'atto di immissione al consumo vanno assoggettati alle accise i prodotti venuti ad esistenza a seguito della fabbricazione.

<sup>(63)</sup> Art. 2, comma 4, t.u.a.

<sup>(64)</sup> Cfr. G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, *cit.*, 1869. La responsabilità del titolare del deposito fiscale e degli altri soggetti passivi del tributo è attenuata quando l'immissione in consumo è stata effettuata da altri soggetti terzi. Si rinvia al paragrafo n. 3 relativo all'ipotesi di abbuono dell'accisa.



dare un'interpretazione ben più coerente dell'art. 3, comma 3, del t.u.a. (nonché dall'art. 6, comma 2, della direttiva n. 92/12/CEE del 1992) secondo il quale l'imposta viene liquidata applicando alla base imponibile (quantità di prodotto) l'aliquota vigente al momento della immissione in consumo. Come abbiamo visto, tale comma prevedeva una ulteriore specificazione, abrogata con il d.lgs. n. 48/2010, in base alla quale veniva esclusa l'applicazione dell'aliquota vigente al momento di fabbricazione dei prodotti. Ebbene, vuoi tale previgente locuzione, vuoi la norma così come modificata dimostrano ciò che la tesi, cui ci sembra di dover prestare attenzione, afferma, ovvero che è l'immissione in consumo dei beni a realizzare il presupposto delle accise ed a determinare l'imposta dovuta, senza che sia necessario trovare un'altra lettura della *mens legis*.

Ed infine, la disposizione - prima citata - che riconosce l'abbuono dell'imposta nei casi previsti dall'art. 4 del t.u.a., quali tra gli altri, la perdita e la dispersione dei beni sottoposti a accisa per caso fortuito o forza maggiore non imputabili al soggetto obbligato, non fa altro che riconoscere, con maggiore enfasi, la centralità ed esclusività dell'immissione in consumo (di beni) ai fini dell'individuazione del presupposto dell'accisa. Tale articolo, infatti,

riconoscendo un abbuono dell'imposta al verificarsi di uno dei fatti ivi previsti, esclude il realizzarsi del presupposto dell'accisa, ovvero l'immissione in consumo, laddove questa non sia più possibile, vuoi perché i beni siano stati distrutti, vuoi perché perduti o perché oggetto di cali <sup>(65)</sup>.

La tesi condivisa da chi scrive trova, in realtà, ulteriori conferme in altre norme ed in altre disposizioni.

*In primis*, continuando ad analizzare le altre disposizioni di cui all'art. 2 t.u.a., non si può non evidenziare quanto previsto dal comma 2. Tale comma equipara all'immissione propriamente detta fattispecie che prescindono dalla fabbricazione dei prodotti <sup>(66)</sup>, quali, appunto, ammanchi di prodotti in misura superiore a quella consentita, svincolo da un regime sospensivo oppure fabbricazione, importazione o detenzione di prodotti al di fuori di tale regime e quindi quando siano immessi irregolarmente in consumo nel nostro paese. La presunzione legale assoluta contenuta in tale disposizione

---

<sup>(65)</sup> Se il titolare del deposito fiscale non è colui che immette in consumo i beni non sarà neanche tenuto al pagamento dell'accisa (operando per l'appunto l'abbuono) e se l'ha già effettuato gli sarà riconosciuto un diritto al rimborso della stessa.

<sup>(66)</sup> "Si considera immissione in consumo anche: a) l'ammacco in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'articolo 4; b) lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo; c) la fabbricazione o l'importazione, anche irregolare, avvenuta al di fuori di un regime sospensivo".

(<sup>67</sup>), ovvero che un soggetto sottrae, svincola dal regime sospensivo, fabbrica, detiene o importa al di fuori di tale regime i prodotti al solo scopo di immetterli in consumo in Italia e di evadere così il tributo (<sup>68</sup>), non fa altro che confermare la nostra visione.

In *secundis*, la disciplina prevista in tema di importazioni è allineata alla tesi predetta. Se da un lato, infatti, la circolazione dei predetti beni all'interno della U.E. avviene in regime fiscale sospensivo fino al momento in cui sorge l'obbligazione tributaria nel Paese in cui si verifica l'immissione al consumo, dall'altro lato, il regime delle importazioni extra UE si basa su un principio ben diverso: il più volte citato art. 2 t.u.a., al comma 1, prevede, infatti, tra i fatti generatori dell'imposta l'importazione dei prodotti stranieri - provenienti da Paesi extraeuropei - nel territorio (comunitario) italiano. L'importazione nello Stato italiano di tali prodotti assume rilevanza in quanto, in via di principio, è effettuata da un soggetto imprenditore o società con lo scopo di rivendere e, quindi, immettere in consumo i beni medesimi (<sup>69</sup>).

---

(<sup>67</sup>) G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1863.

(<sup>68</sup>) G.M. CIPOLLA, voce *Accise*, cit., 74.

(<sup>69</sup>) L'accisa è dovuta in quanto le merci sono importate (e non prodotte) in Italia ed il soggetto tenuto a corrispondere il tributo è il proprietario della merce, ovvero un soggetto diverso e terzo rispetto a colui che ha fabbricato le merci. Cfr. G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1868.

Di conseguenza, sia per le importazioni di beni dai Paesi U.E., sia per le importazioni di beni dai Paesi extra U.E., è confermata la centralità dell'immissione in consumo ai fini dell'applicazione dell'accisa <sup>(70)</sup>.

Di analogo tenore era la disposizione di cui all'art. 14, comma 3, del t.u.a., che prevedeva in capo all'operatore il diritto al rimborso dell'imposta assolta per l'immissione al consumo dei beni in Italia se gli stessi venivano successivamente immessi in consumo in un altro Stato membro ovvero "trasferiti o esportati" (art. 14, comma 3, t.u.a.) <sup>(71)</sup>. Tale disposizione costituiva una specificazione dell'art. 2, comma 1, t.u.a.: l'accisa era dovuta in Italia se i beni erano importati (immessi in consumo) in Italia, mentre se questi beni venivano importati in Italia e poi esportati o trasferiti (immessi in consumo) all'estero, l'accisa, se assolta, in Italia doveva essere rimborsata al soggetto passivo in quanto veniva meno il presupposto della stessa, *id est* l'immissione in consumo.

---

<sup>(70)</sup> Se, invece, un soggetto privato importa i medesimi beni per uso proprio, applicherà l'accisa il Paese in cui sono immessi in consumo.

<sup>(71)</sup> Tale disciplina si fonda su un assunto logico in base al quale è dovuta l'accisa nel momento in cui i prodotti esteri sono immessi in consumo in Italia mentre l'accisa non è dovuta e, se assolta è indebita, quando i prodotti esteri sono immessi in Italia e poi in un secondo momento vengono immessi in consumo in un altro Paese. Cfr. G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1868.

Dal 1° aprile 2010, sono state introdotte due nuove disposizioni che meglio specificano la fattispecie, ovvero gli artt. 10 e 11 del t.u.a.

Il primo si occupa della circolazione di prodotto già immessi in consumo in un altro Stato membro prevedendo l'assoggettabilità ad accisa qualora gli stessi beni siano detenuti a scopo commerciale nel territorio dello Stato <sup>(72)</sup>; mentre il secondo articolo detta la disciplina dei prodotti assoggettati ad accisa ed immessi in consumo in un altro Stato membro e acquistati da privati prevedendo la debenza dell'accisa nello stato membro in cui i prodotti vengono acquistati <sup>(73)</sup>.

---

<sup>(72)</sup> Art. 10 del t.u.a: "1. Sono soggetti ad accisa i prodotti immessi in consumo in un altro stato membro che vengono detenuti a scopo commerciale nel territorio dello Stato. 2. Ai fini del presente articolo si intende per detenzione per scopi commerciali: a) la detenzione di prodotti sottoposti ad accisa da parte di un soggetto diverso da un privato; b) la detenzione da parte di un privato di prodotti sottoposti ad accisa, dal medesimo acquistati, non per uso proprio, in quantitativi superiori a quelli indicati dall'articolo 11, dallo stesso trasportati e non destinati ad essere forniti a titolo oneroso. (...)".

<sup>(73)</sup> Art. 11 del t.u.a.: "1. Per i prodotti assoggettati ad accisa ed immessi in consumo in altro Stato membro, acquistati da privati per proprio uso e da loro trasportati, l'accisa è dovuta nello stato membro in cui i prodotti vengono acquistati. 2. Possono considerarsi acquistati per uso proprio i prodotti acquistati e trasportati da privati entro i seguenti quantitativi:; a) bevande spiritose, 10 litri; b) prodotti alcolici intermedi, 20 litri; c) vino, 90 litri, di cui 60 litri, al massimo di vino spumante; d) birra, 110 litri; e) sigarette, 800 pezzi; f) sigaretti, 400 pezzi; g) sigari, 200 pezzi; h) tabacco da fumo, 1 chilogrammo. 3. Al fine della determinazione dell'uso proprio di cui al comma 2 sono tenuti in considerazione anche le modalità di trasporto dei prodotti acquistati o il luogo in cui gli stessi si trovano, la loro natura, l'oggetto dell'eventuale attività commerciale, svolta dal detentore e ogni documento commerciale relativo agli stessi prodotti. 4. I prodotti

Ed infine, a conferma della suesposta ricostruzione del presupposto delle accise è l'art. 17, comma 1, del t.u.a., in base al quale sono esenti dalle accise i beni forniti nel quadro delle relazioni diplomatiche o consolari, oppure quelli destinati alle forze armate, alle organizzazioni internazionali riconosciute e ai loro membri. Per tali beni viene in rilievo la loro immissione al consumo.

Le conclusioni logiche di quest'ultima tesi, condivisa da chi scrive, sembrano dunque potersi ritenere più coerenti con il tessuto normativo *de quo* citato, e si possono così enucleare: il presupposto delle accise coincide con l'immissione in consumo dei prodotti e,

---

acquistati non per uso proprio e trasportati in quantità superiore ai limiti stabiliti nel comma 2 si considerano acquistati per fini commerciali e per gli stessi devono essere osservate le disposizioni di cui all'articolo 10. Le medesime disposizioni si applicano ai prodotti energetici trasportati dai privati o per loro conto con modalità di trasporto atipico. È considerato atipico il trasporto del carburante in contenitori diversi dai serbatoi normali, dai contenitori per usi speciali o dall'eventuale bidone di scorta di capacità non superiore a 10 litri, nonché il trasporto di prodotti energetici liquidi destinati al riscaldamento con mezzi diversi dalla autocisterne utilizzate per conto di operatori professionali. 5. Ai fini del comma 4 sono considerati "serbatoi normali" di un autoveicolo quelli permanentemente installati dal costruttore su tutti gli autoveicoli dello stesso tipo e la cui sistemazione permanente consente l'utilizzazione diretta del carburante sia per la traslazione dei veicoli che, all'occorrenza, per il funzionamento, durante il trasporto dei sistemi di refrigerazione o di altri sistemi. Sono parimenti, considerati "serbatoi normali" i serbatoi di gas installati su veicoli a motore che consentono l'utilizzazione diretta del gas come carburante, nonché i serbatoi adattati agli altri sistemi di cui possono essere dotati i veicoli e quelli installati permanentemente dal costruttore su tutti i contenitori per usi speciali, dello stesso tipo di contenitore considerato, la cui sistemazione permanente consente l'utilizzazione diretta del carburante per il funzionamento durante il trasporto dei sistemi di refrigerazione e degli altri sistemi di cui sono dotati i contenitori per usi speciali. Ai fini del comma 4, è considerato "contenitore per usi speciali" qualsiasi contenitore munito di dispositivi particolari, adattati ai sistemi di refrigerazione, ossigenazione, isolamento termico e altro".

quindi, ciò che nasce dalla mera fabbricazione dei prodotti è l'oggetto dell'obbligazione tributaria, ovvero la fabbricazione così intesa è definita come “strumentale” all'individuazione della base imponibile sulla quale andrà liquidato il tributo <sup>(74)</sup>. La capacità contributiva colpita dall'accisa è quella realizzata dal soggetto che immette in consumo i medesimi prodotti (pur se non coincide con il fabbricante degli stessi) <sup>(75)</sup>.

In conclusione, dalla lettera e dall'interpretazione di tutte le altre disposizioni del t.u.a., infatti, emerge con chiarezza la posizione centrale attribuita alla fase di immissione in consumo ai fini di determinazione del presupposto del tributo in parola, come illustrato in precedenza, e, dunque, la precisazione fatta dal legislatore con l'art. 2 citato dovrebbe considerarsi una “svista”, una norma “fuori dal coro” che non è coordinata con le altre disposizioni in materia e, la cui formulazione sembra essere non contestualizzata rispetto al tessuto normativo analizzato.

---

<sup>(74)</sup> G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1869 e ss.

<sup>(75)</sup> Relativamente all'analisi del rapporto tra individuazione del presupposto delle accise e principio di capacità contributiva si rinvia al capitolo successivo

### *2.1. Immissione in consumo quale presupposto delle accise.*

Tali ultime constatazioni evidenziano la necessità di chiarire cosa debba intendersi per “immissione al consumo”.

La definizione viene data dal nuovo art. 2 del t.u.a. (sulla scia di quanto fatto dalla dottrina accreditata) il quale specifica che nel settore delle accise si considera “immissione al consumo” anche: a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa, da regime sospensivo <sup>(76)</sup>; b) l’ammanco di prodotti sottoposti ad accisa, in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell’abbuono di cui all’art. 4; c) la fabbricazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa avvenuta al di fuori di un regime sospensivo; d)

---

<sup>(76)</sup> Lo svincolo dal regime sospensivo realizza un’immissione al consumo che giustifica l’applicazione dell’accisa. Importante a tal fine è l’indicazione nel documento accompagnatorio (d’ora in poi D.A.A.) della merce (durante il trasporto) del luogo di consegna dei prodotti. Tale indicazione è a cura del mittente. La rilevanza della stessa è data dal fatto che dall’indicazione del luogo di consegna si desume che i prodotti in parola siano stati effettivamente consegnati nel luogo indicato e, quindi, immessi in consumo in Italia. Se, infatti, il luogo indicato in D.A.A. non è effettivamente il luogo di immissione in consumo, il presupposto dell’accisa non si realizza e rende il tributo medesimo non dovuto. A rafforzare tale conclusione sovviene la disposizione dell’art. 6, comma 2, t.u.a., in base alla 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 di cui si parla è costituita dalla restituzione da parte del depositario ricevente allo speditore di uno dei quattro esemplari di cui si compone la D.A.A., ovvero il n. 3. Cfr. G.M. CIPOLLA, *Presupposto, cit.*, 1880.



l'importazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che gli stessi non siano immediatamente vincolati, all'atto di 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 una accisa conformemente alle disposizioni di cui al presente testo unico.

Occorre, infine, sottolineare che, ciò che rileva ai fini dell'assoggettamento ad accisa non è la proprietà dei beni immessi in consumo quanto la disponibilità fiscale dei prodotti, ossia il potere di fatto di immetterli in consumo.

### *3. L'istituto dell'abbuono d'imposta.*

Nel precedente paragrafo, ai fini della comparazione ed analisi critica delle tesi esistenti in merito alla ricostruzione ed individuazione del presupposto delle accise, abbiamo fatto cenno alla figura giuridica dell' "abbuono" d'imposta *ex art. 4 del t.u.a.* <sup>(77)</sup> <sup>(78)</sup>.

---

<sup>(77)</sup> L'art. 4 del t.u.a. ha riprodotto le disposizioni già contenute nell'art. 5 del d.l. 331/93.

<sup>(78)</sup> I fatti che determinano l'abbuono delle accise sono visti, da alcuni autori, come delimitazioni in negativo del presupposto, fattispecie di esclusione anziché di esenzione. Cfr. M. CERRATO, *cit.*, 222; F. PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione, cit.*, 312. Tale ultimo Autore, inquadra l'istituto dell'abbuono fra le fattispecie di esclusione, esso concorrendo a delimitare i confini della fattispecie impositiva. Cfr. M. TRIMELONI, *cit.*, 1108 e ss., invece, distingue la fattispecie di

Tale istituto viene a configurarsi qualora i beni sottoposti (o meglio sottoponibili) ad accisa siano distrutti o perduti alla fine del loro ciclo produttivo per caso fortuito o per forza maggiore.

In tali casi la prestazione patrimoniale (accisa) non è dovuta.

In particolare, è prevista, la concessione di un abbuono dell'imposta da parte degli uffici finanziari per le ipotesi di cui al citato art. 4, in seguito, comunque, all'esame delle prove in tal senso offerte dallo stesso produttore <sup>(79)</sup>. Prove, cioè, volte a dimostrare che la perdita o la distruzione dei prodotti è dipesa da caso fortuito o da ragioni di forza maggiore e non per fatti imputabili al soggetto passivo. In merito giova sottolineare che la disciplina prevede l'equiparazione al caso fortuito ed alla forza maggiore dei fatti imputabili al soggetto passivo o a terzi a titolo di colpa non grave. Ed

---

esenzione da quella *diversa* dall'esenzione ovvero l'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 concreta 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 concretizza secondo l'Autore in parola, quando non viene ad esistenza il fatto presupposto oppure quando si verifica successivamente alla produzione di un bene, la perdita o la distruzione di questo e, quindi, cessa l'elemento oggettivo inerente al fatto presupposto. Da tale distinzione, l'Autore fa discendere l'inquadramento dell'abbuono delle imposte di fabbricazione quale fattispecie di esenzione e non di esclusione.

<sup>(79)</sup> V. nt. 55.

ancora, per i cali naturali o tecnici <sup>(80)</sup> operano, invece, criteri di quantificazione di natura presuntiva previsti con decreti ministeriali. A tal fine non sarà, perciò, necessario fornire prova delle loro misura <sup>(81)</sup>.

L'istituto dell'abbuono d'imposta è stato utilizzato vuoi a sostegno, vuoi a confutazione delle tesi illustrate, ovvero di quella sostenuta anche dalla giurisprudenza costituzionale secondo cui il presupposto delle accise è dato dalla sola fase della fabbricazione mentre la fase del consumo rileva soltanto come destinazione del bene prodotto (o importato) nonché per l'esigibilità dell'imposta, la dottrina prevalente che identifica tale presupposto con la complementarità delle fasi della fabbricazione e della immissione in consumo dei prodotti, ed infine quella minoritaria, qui sposata, che attribuisce rilievo esclusivo al fatto economico dell'immissione in consumo <sup>(82)</sup>.

La prima tesi citata ed analizzata in precedenza, ritiene che l'istituto dell'abbuono e la particolare disciplina prevista in ipotesi di perdita o

---

<sup>(80)</sup> I cali incidono sulla base imponibile, limitano l'effetto di imposta ed operano come fatti di esclusione parziale del presupposto. Cfr. S. FIORENZA, voce *Fabbricazione (imposte di)*, *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. V, Torino, 1995, 309.

<sup>(81)</sup> Cfr. F. PISTOLESI, *Le imposte, cit.*, 812.

<sup>(82)</sup> Il rapporto tra l'abbuono dell'accisa ed il principio di capacità contributiva, si rinvia al capitolo successivo.

di distruzione di prodotti che si verificano in regime sospensivo, prevedendone l'abbuono, "prima dell'avveramento della condizione di esigibilità" (*id est*: l'immissione in consumo), confermi chiaramente la propria tesi ed identifichi il presupposto delle accise con la fase della fabbricazione (o importazione) dei prodotti <sup>(83)</sup>.

Secondo la dottrina maggioritaria <sup>(84)</sup>, infatti, anche la disciplina dell'istituto dell'abbuono d'imposta confermerebbe la correttezza della propria ricostruzione del presupposto delle accise dal momento che lo stesso abbuono dell'accisa è concesso nelle sole ipotesi in cui non sia più possibile l'immissione in consumo dei prodotti fabbricati, vuoi perché perduti o distrutti ovvero perché subiscano dei cali (naturali o tecnici), ciò in quanto, venendo meno una delle due fasi costituenti il presupposto delle accise (fabbricazione-immissione in consumo), non può dirsi dovuta l'imposta stessa.

Secondo la dottrina minoritaria, condivisa da chi scrive, invece, la disciplina contenuta nel più volte citato art. 4, relativamente all'istituto dell'abbuono, ben si allinea alla

---

<sup>(83)</sup> Corte cost., 25 marzo 2010, n.115.

<sup>(84)</sup> Vedi nt. 43 e 45; tale dottrina, ricordiamo, individua il presupposto delle accise in una fattispecie a formazione progressiva data dalla fabbricazione e dalla successiva immissione in consumo dei beni sottoposti a tali imposte.

ricostruzione del presupposto dell'accisa coincidente nella sola immissione in consumo dei prodotti.

Nell'articolo citato viene, infatti, data rilevanza all'immissione in consumo dei beni stabilendosi che “in caso di perdita o distruzione dei prodotti che si trovano in regime sospensivo è concesso l'abbuono dell'imposta” quando il soggetto obbligato provi che i fatti predetti siano dovuti a caso fortuito o forza maggiore, sempre che non risulti un suo coinvolgimento nei fatti stessi <sup>(85)</sup>. Viene attribuita, dunque, di nuovo, come già sostenuto, centralità all'immissione in consumo dei beni.

L'attenzione giurisprudenziale, dottrinale e normativa più recente è stata rivolta, inoltre, ad una fattispecie particolare in cui ci si chiedeva se l'istituto dell'abbuono trovasse applicazione o meno, ovvero il caso della debenza (o meno) dell'accisa sui prodotti oggetti di furto. La questione ha riportato *in auge*, seppur toccando profili

---

<sup>(85)</sup> Una simile ricostruzione va contemperata con l'analisi dell'art. 4 del t.u.a., il quale “attenua” la responsabilità del titolare del deposito fiscale e degli altri soggetti passivi dell'accisa, prevedendo un abbuono dell'imposta se non risulti un loro coinvolgimento nei fatti considerati reati *de quo* (*id est*: perdita o distruzione dei prodotti). Tale abbuono è riconosciuto anche se gli effettivi responsabili dei fatti delittuosi restano ignoti. Cfr. G.M. CIPOLLA, *Presupposto, cit.*, 1865.

diversi, le opposte tesi relative all'individuazione del presupposto dell'accisa <sup>(86)</sup>.

Appare, quindi, necessario analizzare le pronunce giurisprudenziali in merito al furto di beni sottoposti ad accisa nonché le novità normative introdotte con il d.lgs. n. 48 del 2010.

*3.1. Furto di beni sottoposti ad accisa: debenza o abbuono dell'imposta? Le diverse posizioni della giurisprudenza di legittimità, delle giurisprudenza di merito e della dottrina.*

*3.1.1. Inquadramento della fattispecie giuridica.*

La Corte di Cassazione, di recente, ha chiarito la sua posizione in merito alla questione, in materia di accise, che già in passato aveva formato oggetto di dibattito. In particolare, con due pronunce del 2007 e del 2009 <sup>(87)</sup>, la Corte ha escluso l'applicazione dell'abbuono d'imposta in ipotesi di furto di merce sottoposte ad accisa, riconoscendo, dunque, la debenza di quest'ultima, contrariamente alla posizione assunta sulla medesima questione dalla giurisprudenza di merito.

---

<sup>(86)</sup> Cass. civ., sez. V, 27 marzo 2007, n. 12428, in *Il Fisco* 2007, 4327; Cass. civ., sez. V, 23 luglio 2009, n. 17195, in *Mass. Giur. It.*, 2009.

<sup>(87)</sup> Vedi nt. 84.

La questione affrontata dalla Suprema Corte è intimamente connessa all'interpretazione dell'art. 4 del t.u.a., il quale prevede l'abbuono dell'accisa in caso di perdita o distruzione dei prodotti che si trovano in regime sospensivo qualora sia data prova – dal soggetto obbligato – che tali fatti siano avvenuti per caso fortuito o forza maggiore <sup>(88)</sup> <sup>(89)</sup>.

Il quesito che i giudici, vuoi di legittimità, vuoi di merito, si sono posti è stato il seguente: nel caso di furto di beni sottoposti ad accisa, viene ad integrarsi comunque il presupposto della stessa imposta oppure tale fattispecie può equipararsi ai casi, vuoi di caso fortuito, vuoi di forza maggiore, di cui all'art. 4 del t.u.a. e riconoscere abbuono dell'imposta?

---

<sup>(88)</sup> Sono equiparati – dalla norma da ultimo citata – al caso fortuito ed alla forza maggiore, riconoscendosi quindi l'abbuono dell'accisa, anche i fatti posti in essere da terzi comportanti la perdita del bene, non caratterizzati da dolo o colpa (l'unica colpa ammessa per l'abbuono è quella non grave) del soggetto obbligato

<sup>(89)</sup> In base all'originaria formulazione dell'art. 4 t.u.a., l'abbuono dell'imposta *“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 (tesi generale sull'ontologica diversità giuridica tra furto rispetto alle ipotesi di caso fortuito e della forza maggiore, cfr. Cass. n. 317 del 1990; Cass. n. 10392 del 1991; Cass. n. 5421 del 1992; Cass. n. 8065 del 1997).*

### 3.1.2. *La posizione della giurisprudenza di merito.*

In vigenza della precedente formulazione dell'art. 4 del t.u.a., i giudici di merito si erano, infatti, espressi favorevolmente sulla possibilità di ricondurre l'ipotesi del furto – o della rapina – alla nozione di “perdita” del bene espresso nel citato art. 4 ed alla consequenziale concessione dell'abbuono della relativa imposta; in particolare, la giurisprudenza aveva ritenuto che, in ipotesi di furto, possono considerarsi integrate entrambe le cause legittimanti l'abbuono, *id est* il caso fortuito e la forza maggiore. A tale conclusione, la citata giurisprudenza era pervenuta in assenza di una definizione specifica del concetto di perdita di cui all'art. 4 del t.u.a. (oggi, dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 48/2010 tale nozione è stata inserita nel citato articolo).

In una prima occasione, è stato il Tribunale Amministrativo Regionale (di seguito, *breviter*, T.A.R.) dell'Emilia Romagna a prendere posizione in materia di furto di beni sottoposti ad accisa<sup>(90)</sup> e lo ha fatto analizzando, *in primis*, le innovazioni normative. Il T.A.R. ha evidenziato, in particolare, come l'art. 59 della l. 21 novembre 2000, n. 342 avesse introdotto nuove disposizioni in

---

<sup>(90)</sup> Tar Emilia-Romagna-Bologna, sez. I, 22 novembre 2002, n. 1797, in Foro Amm. TAR, 2002, 3645.



materia di abbuono e sospensione della riscossione di accise, da un lato, modificando l'art. 4, comma 1 e l'art. 7, comma 1 del t.u.a., dall'altro, dettando specifiche disposizioni transitorie per eliminare le previgenti ipotesi di responsabilità tributaria ispirate a criteri di mera obiettività. Ed invero, il comma 1 dell'art. 4 citato (che recepiva l'art. 5, comma 1, d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con l. 29 ottobre 1993, n. 427 e l'art. 37 t.u. leggi doganali 1973), prevedendo l'abbuono dell'imposta in caso di perdita o distruzione di prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo, quando fosse provato che la perdita o la distruzione dei prodotti era avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore o comunque per fatti imputabili, a titolo di colpa non grave, a terzi o allo stesso soggetto passivo, andava ad escludere – di fatto ed in base al tenore letterale della disposizione – l'abbuono dell'imposta per le ipotesi di furto del prodotto.

Con le medesime motivazioni e le stesse premesse normative, si sono espressi anche i giudici di merito ordinari (ovvero il Tribunale di Bari <sup>(91)</sup> ed il Tribunale di Perugia <sup>(92)</sup>), nonché i

---

<sup>(91)</sup> Tribunale di Bari, sez. I, 19 aprile 2006. Nel caso sottoposto ai giudici della di Bari, l'attore aveva proposto opposizione avverso l'ingiunzione dell'Ufficio Dogana con la quale era stato intimato il pagamento di un'ingente somma di denaro a titolo di accisa sull'alcole di litri anidridi (9.102), oggetto di furto ad opera di ignoti. La parte attrice chiedeva al Tribunale di dichiarare l'esonero dal pagamento dei tributi, in virtù della sottrazione al ricorrente dei beni sottoposti ad

---

accisa. Nel corso del giudizio instauratosi dinanzi ai giudici di Bari, è entrato in vigore, il 10 dicembre 2000, l'art. 59 (applicabile anche ai giudizi in corso) che ha modificato il primo comma dell'art. 4 d.lgs. n. 504/95 e che testualmente recitava: "In caso di perdita o distruzione di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono dell'imposta quando il soggetto obbligato provi che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. 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 ed alla forza maggiore. Qualora, a seguito del verificarsi di reati ad opera di terzi, si instauri procedimento penale, la procedura di riscossione dei diritti di accisa resta sospesa sino a che non sia intervenuto decreto di archiviazione o sentenza irrevocabile ai sensi dell'articolo 648 del codice di procedura penale. Ove non risulti il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo e siano individuati gli effettivi responsabili, o i medesimi siano ignoti, è concesso l'abbuono dell'imposta a favore del soggetto passivo e si procede all'eventuale recupero nei confronti dell'effettivo responsabile". Il collegio giudicante, quindi, ha rilevato che, in virtù del citato art. 59, 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 dell'imposta a favore del soggetto passivo, nel caso oggetto di esame, ha deciso per l'estraneità dell'azienda al fatto criminoso e con il riconoscimento dello sgravio dell'accisa in virtù delle disposizioni appena citate. Nello stesso senso Tribunale di Bari sent. n. 1472/2003. (<sup>92</sup>) Tribunale di Perugia, 6 maggio 2006. Il contribuente presentava atto di citazione contestando un invito al pagamento emesso dal Dipartimento delle Dogane ed Imposte Indirette concernente l'accisa sui prodotti alcolici in relazione ad un ammanco (di litri) degli stessi. La parte attrice evidenziava che l'accertato ammanco fosse diretta conseguenza di un furto subito nel proprio deposito e che tale furto era stato immediatamente segnalato ai funzionari dell'Ufficio Tecnico di Finanza i quali, intervenuti sul posto avevano riscontrato i danni e le tracce dell'operato dei malviventi; malgrado tale accertamento, veniva comunque emesso e notificato l'avviso di pagamento prima menzionato. I giudici interpellati si discostavano dalla tesi dell'Ufficio resistente e accoglievano le doglianze del contribuente ritenendo operante l'art. 59 più volte citato. L'Ufficio, infatti, aveva contestato i fatti eccezionali dal contribuente, in *primis* la spettanza dell'abbuono dell'accisa per furto dei beni, sottolineando la estraneità dell'ipotesi del furto dalla previsione dell'art. 4 del t.u.a., come precisato dall'art. 22 del d.l. 31 ottobre 1981, n. 891. La norma citata forniva, infatti, l'interpretazione autentica della parola "perdita" prevista in alcune disposizioni della l. 15 dicembre 1961 e del T.U. delle leggi Doganali, approvato con il d.P.R. 23 gennaio 1971, n. 43 (norme in seguito recepite nel t.u.a.), stabilendo come tale espressione andasse "intesa nel significato di dispersione e non di sottrazione della disponibilità del prodotto". L'ipotesi di furto, quindi – secondo tale interpretazione – non era idonea a determinare l'abbuono dell'imposta.

Il Tribunale di Perugia, però, prendendo in esame le norme di riferimento, ha osservato, in primo luogo, come, alla luce delle disposizioni del t.u.a., l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o della importazione del prodotto. L'imposta rimane in regime di sospensione sino alla

giudici tributari (la Commissione tributaria provinciale di Genova<sup>(93)</sup>). Questi ultimi, occupandosi del caso di furto di merci sottoposte al regime di transito in materia di accise, hanno ritenuto che, in tali ipotesi, non vi sia immissione in consumo così come richiesto *ex art.* 2 del t.u.a. e, ancora, che – in linea con la giurisprudenza comunitaria più recente<sup>(94)</sup> – il furto sia situazione idonea a legittimare

---

data di immissione del prodotto sul mercato con obbligo di custodia a carico del produttore e importatore; solo al momento dell'immissione in consumo del prodotto deve essere corrisposto il tributo erariale, come previsto *ex art.* 2 del t.u.a. In secondo luogo, il Tribunale di Perugia – come il Tribunale di Bari – prende atto delle modifiche legislative apportate all'art. 4 citato dall'art. 59 l. n. 342/2000, in base alle quali è concesso l'abbuono (o sgravio per i procedimenti in corso) dell'imposta qualora l'ammanto derivi da fatti nei quali non risulti il coinvolgimento del soggetto passivo e siano individuati gli effettivi responsabili (nei confronti dei quali si procederà al recupero del carico tributario). Alla luce di tale previsione e della situazione concreta analizzata, il Tribunale di Perugia rileva come la tesi dell'Ufficio risulti essere infondata, accogliendo, di converso le doglianze del contribuente e riconoscendo abbuono dell'imposta. Ciò in quanto, innanzitutto, è stata accertata la sussistenza di un furto ad opera di ignoti, ed ancora, nessun elemento è idoneo a far ipotizzare il coinvolgimento della società attrice nel furto. Il Tribunale di Perugia Ha ritenuto che nel caso in analisi, nessun dubbio sussisteva in ordine all'esistenza del furto ed ancora, dall'esame dei documenti prodotti, risultava come la società contribuente avesse adottato tutte le misure idonee a prevenire un simile reato, munendo il deposito di un impianto di sorveglianza video. Inoltre, anche se l'*iter* amministrativo inerente la riscossione dell'accisa non poteva ritenersi esaurito al momento dell'entrata in vigore della l. n. 342/2000, l'attuale formulazione dell'art. 4 del T.U. è applicabile anche nel caso di specie, in base a quanto disposto dal comma 3 dell'art. 59 della citata legge, secondo cui "le disposizioni di cui al presente articolo si applicano anche ai procedimenti in corso".

<sup>(93)</sup> CTP di Genova, sez. VIII, 29 marzo 2006, n. 146.

<sup>(94)</sup> Cfr. CGUE, 14 luglio 2005, sez. III, causa C-435/03, citata nel precedente paragrafo.

l'abbuono dell'accisa, allineandosi alla precedente giurisprudenza di merito analizzata <sup>(95)</sup>.

### 3.1.3. *L'orientamento della giurisprudenza di legittimità.*

La posizione della Corte di Cassazione, invece, è ben diversa da quella della giurisprudenza di merito.

---

<sup>(95)</sup> La situazione di fatto su cui la Commissione è stata chiamata a pronunciarsi è così riassumibile. Era stato presentato ricorso contro l'avviso di definizione dell'accertamento dell'Agenzia delle Dogane per Iva e imposte di consumo. La merce oggetto di accertamento era stata importata in Italia in regime di sospensione dall'Iva e dall'accisa alla Dogana di Genova. Da qui erano state effettuate tutte le operazioni tali da consentire il trasporto della merce fino alla Dogana di Torino per poi essere sdoganate. Durante il trasporto la merce veniva rubata e, in seguito a tale evento, la società presentava denuncia di furto. La medesima società, dunque, alla luce dei fatti appena descritti, chiedeva alla Commissione di pronunciarsi riconoscendole l'abbuono dell'accisa ex art. 4 del t.u.a. L'ufficio delle Dogane, costituendosi in giudizio, controdeduceva alle richieste della ricorrente sostenendo l'applicabilità al caso di specie del Codice doganale comunitario, ed in particolare dell'art. 204 in base al quale *l'obbligazione doganale sorge in seguito all'inosservanza di una delle condizioni stabilite per il vincolo della merce a questo regime*. Per il regime del transito, quindi, la sottrazione della merce alla vigilanza doganale e la sua mancata presentazione a destino costituiscono un'inosservanza delle condizioni stabilite e, quindi, il furto di merci non esime dall'obbligo di rispondere dell'obbligazione doganale. La parte ricorrente, dal canto suo, non ha potuto fare a meno di evidenziare come la tesi dell'ufficio sia fondata su errori concettuali, primo fra tutti quello del concetto di accisa. Per l'ufficio, infatti, tale imposta rientra tra di diritti di confine e pertanto finisce per costituire una tassa di effetto equivalente ai dazi. L'accisa, invece, è un'imposta di consumo qualificabile esclusivamente come un tributo interno, diverso dall'obbligazione doganale. Con la diretta conseguenza che le norme applicabili in tema di accisa sono quelle nazionali e non quelle comunitarie citate dall'ufficio. La Commissione in tale occasione, chiarisce che, ai sensi dell'art. 2 del t.u.a., costituisce immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa anche lo svincolo da un qualsiasi regime sospensivo; inoltre specifica che l'abbuono dell'imposta è consentito in caso di furto di merce o perdita avvenuta per motivi di forza maggiore o prodotti che si trovano in regime di sospensione.

Con una sentenza degli inizi anni ottanta <sup>(96)</sup>, la S.C. aveva sposato la tesi secondo cui l'imposta relativa a beni sottoposti ad accisa ed oggetto di furto era comunque dovuta in base al presupposto che il furto di tali beni comportasse, in ogni caso, immissione in consumo degli stessi, pur se a vantaggio di un soggetto diverso (ovvero l'autore del furto).

Le argomentazioni della Suprema Corte utilizzate nella pronuncia citata sono state riprese anche nelle decisioni del 2007 e del 2009 <sup>(97)</sup> con riguardo a merci assoggettate a diritti doganali o di confine, nella disciplina di cui al d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, al t.u.a. ed alla l. 21 novembre 2000, n. 342.

Con tali pronunce, la Corte di Cassazione ha, infatti, ribadito, e meglio espresso, il principio in base al quale “i quantitativi di merce, che risultino mancanti in sede di presentazione, verifiche o controlli, sono sottratti dall'imposizione, a norma dell'art. 37 del citato d.P.R. n. 43/1973 (interpretato autenticamente dall'art. 22-ter del d.l. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito dalla l. 22 dicembre 1980, n. 891) e dell'art. 4 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, solo quando si

---

<sup>(96)</sup> Cass, 15 maggio 1984, n. 2942, in Mass. Giur. it., 1984.

<sup>(97)</sup> Vedi nt. 84.

tratti di cali naturali o tecnici oppure quando si tratti di perdite o distruzioni”<sup>(98)</sup>.

Nel concetto di “perdita” di cui all’art. 4 del t.u.a., la S.C. ricomprende soltanto le ipotesi di dispersione e non anche quelle di sottrazione del prodotto. A sostegno di tale tesi, i giudici di legittimità hanno richiamato un’importante sentenza delle Corte Costituzionale<sup>(99)</sup>, con la quale la stessa, nel verificare la legittimità costituzionale dell’art. 37 del d.P.R. n. 43/1973 (come interpretato autenticamente dall’art. 23-ter d.l. 31 ottobre 1980, n. 693, conv. nella l. 22 dicembre 1980, n. 891) ha sottolineato la diversità delle due situazioni di distruzione o completo deterioramento dei beni, da un lato, e della “sottrazione della disponibilità del prodotto”, dall’altro<sup>(100)</sup>.

---

<sup>(98)</sup> Nel caso del 2007, Nel caso di specie, la Corte ha confermato la sentenza di merito che aveva dichiarato l’obbligo del pagamento dell’accisa per un prodotto alcolico oggetto di furto, in quanto il furto – così come la rapina – non comporta la “perdita”, ossia il venir meno del bene, ma solo la sua sottrazione a vantaggio dell’autore del reato.

<sup>(99)</sup> Corte cost., 31 marzo 1988, n. 373, in Dir.e Prat. Trib., 1988, II, 949.

<sup>(100)</sup> Nel caso di specie, la questione di costituzionalità sollevata in merito agli artt. 3 e 53 Cost. è stata ritenuta non fondata sulla base di due diverse argomentazioni. In primo luogo, la capacità contributiva consiste nell’idoneità ad eseguire la prestazione imposta correlata al presupposto economico, ovvero, per quanto riguarda l’accisa, l’imposta è correlata all’ingresso delle merci nel mercato nazionale e non alla concreta capacità del singolo contribuente. L’art. 37 citato, pertanto, non viola l’art. 53 Cost. nella parte in cui assoggetta al tributo doganale le merci che siano state sottratte all’importatore, ciò in quanto gli accadimenti successivi, o la circostanza che il contribuente non abbia tratto utilità dalle merci introdotte nel circuito nazionale, non sono idonee ad escludere il presupposto e,

Le argomentazioni assunte dalla Corte di Cassazione a base dell'interpretazione resa nelle sentenze nn. 12428/2007 e 17195/2009, meritano particolare approfondimento ed analisi.

In primo luogo, la Corte ha ritenuto necessario chiarire che l'art. 4 del t.u.a., che riproduceva gli artt. 37 del d.P.R. n. 43/1973 e 8 del d.l. n. 707/1949, prevedeva la concessione di un abbuono dell'imposta in caso di perdita o distruzione di prodotti in regime sospensivo allorché il soggetto obbligato provasse che la perdita o la distruzione dei prodotti fosse avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Tale articolo, inoltre, è stato oggetto di interpretazione autentica da parte dell' art. 22-ter, comma primo, del d.l. 693/1980, convertito in l. n. 891/1980 <sup>(101)</sup>, in base alla quale la parola

---

quindi, il rapporto tributario. In secondo luogo, la Corte ha ritenuto la disposizione normativa, oggetto di esame costituzionale (art. 37 del d.P.R. n. 43/73), coerente con il principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 Cost. relativamente alla differente regolamentazione delle due ipotesi di distruzione o completo deterioramento delle merci e della perdita soggettiva della disponibilità delle merci. Nella prima ipotesi, infatti, le merci non possono essere più immesse nel mercato nazionale; nella seconda, invece, la perdita soggettiva delle disponibilità non rende le merci inutilizzabili trasferendosi soltanto ad altra persona la possibilità di disporre ed immetterle in consumo. Ne consegue che l'art. 37 del d.P.R. n. 43/1973 non viola, neanche, 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 della cosa.

<sup>(101)</sup> La natura di norma interpretativa dell'art. 22-ter del d.l. n. 693/80 era riconosciuta dalla stessa norma ("la disposizione del precedente comma costituisce interpretazione autentica..."), ne consegue l'efficacia retroattiva.

“perdita”, utilizzata nel citato art. 4, andava intesa nel significato di “dispersione e non di sottrazione” (<sup>102</sup>).

Di conseguenza, tale specificazione comportava l’esclusione dell’ipotesi di furto di beni dal concetto di “perdita” dei prodotti legittimante l’abbuono dell’imposta e, lapalissiana è la debenza dell’accisa sui prodotti sottratti al fabbricante e/o detentore dei medesimi.

Con la pronuncia del 2007, la S.C. ha avuto modo di fornire la propria interpretazione in merito allo *ius superveniens*, la cui applicazione era stata invocata dalla società ricorrente (<sup>103</sup>). In particolare, nonostante l’ultima parte dell’art. 4 del t.u.a., fosse stata modificata dall’art. 59 della l. 21 novembre 2000 n. 342, e prevedesse che “i fatti compiuti da terzi non imputabili al soggetto

---

(<sup>102</sup>) Infine, la Corte ha sottolineato che il fondamento della distinzione tra dispersione e sottrazione del prodotto, ai fini che qui interessano, è collegata all’immissione in consumo, nel senso che con la dispersione (o distruzione) del prodotto, l’immissione in consumo è effettivamente impedita. La sottrazione del prodotto, invece, determina soltanto il venir meno della disponibilità del prodotto da parte del soggetto per effetto dello spossessamento ma non impedisce che il medesimo prodotto entri comunque nel circuito commerciale

(<sup>103</sup>) La società ricorrente, invocando lo *ius superveniens*, ha eccepito che la l. n. 342/2000 aveva apportato profonde modifiche al t.u.a. (d.lgs. n. 504/1995). Tali modifiche hanno avuto ad oggetto, da un lato, lo scorporo dei reati ad opera di terzi dai fatti dolosi o colposi non costituenti reato; dall’altro lato, la previsione dell’abbuono dell’imposta per i fatti di reato ove non risultasse il coinvolgimento negli stessi del soggetto passivo (nel caso di specie, chiaro era il non coinvolgimento della società ricorrente pertanto da ritenersi completamente esonerata dal pagamento del tributo).



passivo a titolo di dolo o colpa grave e quelli imputabili al soggetto passivo a titolo di colpa non grave sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore”, tale modifica non smentiva il fatto che con la sottrazione (furto) del prodotto sottoposto ad accisa non venisse, comunque, impedita la sua immissione in consumo (pur se da parte di un soggetto diverso rispetto al fabbricante dei prodotti). Pertanto, non si era in presenza di nuove cause esimenti alla debenza del tributo.

In merito, poi, alla possibilità di equiparare l’ipotesi di furto dei beni sottoposti ad accisa alle ipotesi di perdita dei beni per caso fortuito o forza maggiore per i quali è previsto abbuono d’imposta, è stata negata espressamente dalla Cassazione. La stessa, infatti, ha rilevato come dall’interpretazione della parola “perdita” intesa come dispersione e non sottrazione del prodotto, deriva che la forza maggiore rilevante ai fini della concessione dell’abbuono dell’accisa è solo quella che ha determinato, per l’appunto, la dispersione del prodotto che si trovava in regime sospensivo e non la sottrazione dello stesso <sup>(104)</sup>.

---

<sup>(104)</sup> Per fini di completezza, giova qui evidenziare due diverse pronunce in merito alla debenza o meno di un’altra imposta – l’Iva – in ipotesi di furto di beni. Ed in particolare, in una prima occasione (Cass., civ., sez. V, 14 dicembre 2000, n.

---

15445), la Corte di Cassazione non ha mancato di sottolineare che 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. Nel caso di specie, era stato presentato ricorso alla Commissione tributaria di primo grado impugnando l’avviso di rettifica con cui l’Ufficio Iva contestava l’omesso versamento dell’Iva su operazioni di esportazione di merce. Con il suddetto ricorso si eccepiva l’illegittimità dell’avviso in quanto la merce era stata rubata e ciò escludeva, quindi, l’obbligo di versamento della relativa imposta ex art. 8 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Nel caso in discussione, “l’esportazione deve considerarsi avvenuta essendo stata la merce spedita contestualmente alla consegna al cessionario e se la documentazione da parte dell’Ufficio doganale prescritta dalla norma in esame non è stata poi perfezionata, ciò è dovuto al fatto che la merce è stata rubata”. La Suprema Corte, investita della questione, ha ritenuto che, nella fattispecie *de qua*, la condizione richiesta dalla norma per il non assoggettamento all’imposta è realizzata anche se l’operazione non è stata portata a compimento a causa del trafugamento della merce da parte di terzi.

Ancora, sull’argomento si è pronunciata anche la Corte di giustizia UE (C.G.U.E., sez. III, 14 luglio 2005, causa C-435/03, In L’Iva, 2006, n. 12, 62), 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 (Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d’affari – sistema comune dell’imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme). Nel caso di specie, la domanda di pronuncia pregiudiziale verteva sull’interpretazione degli artt. 2, 5 e 27 della VI Direttiva Iva. Tale domanda è stata proposta nell’ambito di una controversia tra la società British Tobacco International Ltd e Newman Shipping & Agency Company NV da un lato, e lo Stato Belga, dall’altro, in merito al pagamento dell’imposta sul valore aggiunto (Iva) sui tabacchi lavorati immagazzinati in un deposito fiscale e dichiarati mancanti a seguito di furti. La controversia *de qua* traeva origine da un furto di beni a seguito del quale lo Stato belga chiedeva al gestore del deposito fiscale il pagamento dell’Iva, ciò in virtù della legislazione vigente in tale momento nel medesimo Stato a seguito della deroga concessa dall’art. 27 della VI Direttiva. A tenore dell’art. 27 della VI Direttiva, intitolato “Misure di semplificazione”: “1. Il Consiglio, deliberando all’unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente Direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell’imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell’imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull’importo da versare allo stadio del consumo finale. 2. Lo Stato membro che desidera introdurre misure di cui al paragrafo 1 ne riferisce alla Commissione fornendole tutti i dati atti alla valutazione. (...) 5. Gli Stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione dell’imposta, al criterio definito al paragrafo 1”. Tale disposizione prevede, infatti,

---

la possibilità che la Commissione e il Consiglio dell'Unione Europea concedano l'autorizzazione ad uno Stato di semplificare il procedimento di riscossione dell'Iva su beni assoggettati anche ad accisa purché, però, vengano rispettati i caratteri essenziali dell'Iva e, quindi, la nozione stessa di operazione imponibile. Ed è proprio ciò che ha fatto lo Stato belga.

L'art. 58, n. 1), del codice Iva belga dispone come segue: “ Per ciò che riguarda i tabacchi lavorati che sono importati, acquisiti ai sensi dell'art. 25-ter o prodotti in Belgio, l'imposta viene riscossa ogni qualvolta, in base alle disposizioni legislative e regolamentari relative al regime fiscale dei tabacchi, debba essere riscosso il diritto di accisa. (...) L'imposta così riscossa ha valore d'imposta alla quale sono soggetti l'importazione, gli acquisti intracomunitari e le cessioni di tabacchi lavorati. Il Re determina le modalità di riscossione dell'imposta applicabile ai tabacchi lavorati e i soggetti tenuti al pagamento di essa”.

La Corte ha, però, evidenziato, *in primis*, che la VI Direttiva individua, tassativamente, le categorie di operazioni imponibili nelle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (art. 2, paragrafo 1), negli acquisti intracomunitari di beni (art. 28-bis) e nelle importazioni di beni (art. 2, paragrafo 2). Di conseguenza, l'ipotesi di furto, non rientrando in nessuna delle categorie di operazioni appena enunciate, non è qualificabile come un'operazione imponibile Iva e non deve, perciò, essere assoggettata alla medesima imposta.

*In secundis*, la Corte ha sottolineato che la deroga – di cui si è avvantaggiato lo Stato belga – concessa agli Stati membri dall'art. 27 della Direttiva, è finalizzata alla semplificazione della riscossione dei due tributi, Iva e accisa, sui tabacchi lavorati. Nel caso di specie, il legislatore belga, aveva scelto di applicare all'Iva il regime dell'accisa previsto per tali beni con particolare riferimento all'esigibilità di quest'ultima imposta, non tenendo però conto della diversità di struttura delle due imposte citate. Da un lato, infatti, è vero che tanto l'Iva quanto le accise costituiscono oggetto di armonizzazione comunitaria, ma l'esigibilità del tributo varia a seconda che si tratti dell'una o dell'altra. Dall'altro lato, però, mentre l'accisa è esigibile a prescindere dalle modalità di immissione in consumo, sia che tale immissione avvenga volontariamente ovvero involontariamente (nel caso di furto o rapina ad esempio); l'Iva è, invece, esigibile nel momento in cui si realizza il fatto generatore, salvo deroghe espressamente previste (salvo i diversi orientamenti interpretativi su ciò che debba intendersi per presupposto dell'accisa di cui al paragrafo 4). E. TRAVERSA, *Corte di Giustizia: il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso*, commento alla sentenza della Corte di Giustizia CEE, sez. III, causa C-435/03, 14 luglio 2005, Rass. Trib., I, 2006, 364.

In tale occasione, la Corte ha anche sottolineato che il furto di merci non costituisce di per sé un fatto generatore dell'imposta (Iva), e non può, neanche, giustificare che l'operazione ulteriore di immettere in commercio le merci rubate sia attribuita alla vittima del furto, soggetto questo che non importa né cede effettivamente le merci suddette. Inoltre, sempre a dire della Corte di Giustizia CEE “*se il furto fosse considerato, in nome del principio di neutralità fiscale, come un fatto generatore dell'imposta, indipendentemente da ogni importazione o cessione e, quindi, in mancanza di un corrispettivo individuabile, la base*

La delineata interpretazione della Suprema Corte di Cassazione è in linea con la normativa comunitaria ed in particolare con una Direttiva del 1979 <sup>(105)</sup>, la Corte di Giustizia UE, interpretando la predetta fonte comunitaria, ha statuito che dall'art. 4 del t.u.a., si desume che le cause di estinzione dell'obbligazione doganale devono essere fondate sull'accertamento che la merce non ha effettivamente avuto la destinazione economica che motiva l'applicazione dei dazi d'importazione. Ed ancora, in una recente pronuncia, i giudici comunitari si sono uniformati alla visione della giurisprudenza di legittimità nazionale, esprimendo il loro parere in ordine alla domanda di pronuncia pregiudiziale relativamente all'interpretazione dell'art. 14, n. 1, della direttiva n. 92/12/Cee, ora abrogata dalla direttiva n. 2008/118/Ce <sup>(106)</sup>. In tale occasione, la

---

*imponibile dell'imposta sarebbe puramente fittizia*". La circostanza che si tratti di merci soggette ad un diritto di accisa, per le quali è stata concessa una deroga ad uno Stato membro, consistente nell'anticipazione del momento dell'esigibilità dell'Iva, non ha alcuna incidenza su tale interpretazione. L'autorizzazione ad attuare misure che facilitino il controllo della riscossione dell'IVA, concessa ad uno Stato membro in base all'art. 27, n. 5, della IV Direttiva, infatti, non autorizza tale Stato ad assoggettare a tale imposta operazioni diverse da quelle enunciate dall'art. 2 della predetta Direttiva (che individua, per l'appunto le operazioni imponibili Iva).

<sup>(105)</sup> Direttiva del Consiglio, 25 giugno 1979, n. 623. Vedasi anche Corte di Giustizia, sent. 15 ottobre 1983 e sul piano internazionale non si discosta dalla Convenzione di Kioto del 18 maggio 1973).

<sup>(106)</sup> Corte di Giustizia Ce, 18 dicembre 2007, causa C-314/06: "il depositario autorizzato beneficia di un abbuono d'imposta per le perdite verificate durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro. Egli beneficia, inoltre, in regime sospensivo, di

Corte di Giustizia ha, infatti, chiarito sottolineato, innanzitutto, che il riferimento al diritto nazionale di cui al paragrafo n. 1 del citato art. 14, in base al quale ciascuno Stato membro determina le condizioni alle quali le esenzioni previste sono concesse, non riguarda la portata della nozione di “forza maggiore” ivi richiamata. Tale nozione che contribuisce, eventualmente (sempre a parere delle Corte di Giustizia), a determinare l’esigibilità dell’accisa, deve essere uguale per tutti gli Stati membri al fine di garantire il funzionamento del mercato interno (di conseguenza deve sussistere uniforme interpretazione della medesima). In secondo luogo, poi, la Corte ha evidenziato che il concetto di forza maggiore non è circoscritto all’impossibilità assoluta ma piuttosto ricorre allorché si verificano circostanze estranee al depositario autorizzato, anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate nonostante tale soggetto avesse adottato tutte le precauzioni del caso <sup>(107)</sup> <sup>(108)</sup>.

---

un abbuono d’imposta per le perdite inerenti alla natura dei prodotti avvenute durante il processo di fabbricazione e di lavorazione, il magazzinaggio e il trasporto. Ogni Stato membro fissa le condizioni alle quali tali abbuoni sono concessi. Gli abbuoni d’imposta si applicano anche agli operatori di cui all’articolo 16 relativamente al trasporto in regime di sospensione dei diritti di accisa”.

<sup>(107)</sup> il presupposto secondo cui le circostanze, che caratterizzano le perdite dei prodotti che si trovano in un regime di sospensione, devono essere estranee al depositario autorizzato, precisa ancora la Corte, non si limita a circostanze a lui

Nel caso di furto è, quindi lecito presumere che la merce, comunque, entri nel circuito commerciale della comunità. Ne consegue che la “perdita” della merce contemplata dalla Direttiva citata non comprende la nozione di furto, indipendentemente dalle circostanze in cui questo è stato commesso (<sup>109</sup>).

3.2. *Analisi delle tesi avallate dalla dottrina alla luce dell’orientamento giurisprudenziale.*

Le pronunce giurisprudenziali *testè* citate, invece di dissolvere i dubbi esistenti e di prendere una posizione decisa in

---

estranee in senso materiale o fisico, ma concerne piuttosto circostanze che sembrano sfuggire oggettivamente al suo controllo o sembrano situarsi al di fuori dell’ambito della sua responsabilità.

(<sup>108</sup>) Pienamente concorde a tale posizione è l’Avvocatura generale dello Stato secondo cui, per l’appunto, in caso di furto o di rapina, il prodotto lungi dall’essere distrutto viene comunque immesso, sia pure clandestinamente, nel mercato e che, quindi, il furto medesimo o la rapina non possono essere ricomprese tra le situazioni legittimanti il diritto all’abbuono dell’imposta. la stessa Avvocatura ha anche sottolineato che, anche nel passato, poteva ravvisarsi un’incompatibilità dell’art. 59 della legge n. 342/2000 con le norme della direttiva n. 92/12/Cee ovvero con l’art. 14 della stessa ma, in assenza di una esplicita dichiarazione in tal senso in sede di procedura di infrazione ovvero a seguito di pronuncia pregiudiziale, non sussisteva un obbligo dell’amministrazione a disapplicare la norma nazionale in questione.

(<sup>109</sup>) Infine, di particolare rilievo appare un’altra recente sentenza della S.C. con al quale, statuendo sul termine per l’esercizio del diritto al rimborso delle accise in relazione alle ipotesi di cui all’art. 59 della l. n. 342/2000, ha preso atto dell’ampliamento, in base a tale articolo, dei casi di abbuono dell’imposta, comprensivi ora anche delle ipotesi in cui il prodotto in regime di sospensione sia stato perduto a seguito di commissione di reati commessi da terzi ove non risulti il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo o comunque siano rimasti ignoti gli autori.

Cass., S.S.U.U., 2 dicembre 2008, n. 28536, in Mass. Giur. It, 2008.

ordine all'individuazione del presupposto delle accise, sembrano creare ancora più confusione. Andando ad analizzare, infatti, con occhio critico, le stesse, risulta difficile individuare una loro totale adesione ad una delle due tesi citate.

Ed infatti, partendo dai fondamenti della tesi dominante, la quale, abbiamo detto, individua il presupposto dell'accisa quale fattispecie complessa data dalla fabbricazione dei prodotti e della loro immissione in consumo, ben si arriva ad evidenziare come la posizione della recente giurisprudenza di legittimità <sup>(110)</sup> sia coerente con gli stessi. Affermare, cioè, come ha fatto la Cassazione, che nell'ipotesi di furto di beni sottoposti ad accisa non può essere riconosciuto l'abbuono dell'imposta (come nei casi di cui all'art. 4 del t.u.a.), in quanto l'immissione in consumo si realizza comunque pur se da parte di un soggetto terzo, quale è il ladro, sembrerebbe confermare che l'immissione in consumo entra a far parte del presupposto delle accise e, ben potrebbe, costituirne l'elemento "perfezionativo".

A ben vedere, però, la stessa giurisprudenza potrebbe essere oggetto di altra interpretazione, aderente, invece, alla tesi della

---

<sup>(110)</sup> Vedi nt. 83.

dottrina minoritaria, secondo la quale, come già detto, il presupposto delle accise è dato dalla sola immissione in consumo dei beni ad essa assoggettati e l'abbuono dell'imposta ex art. 4 del t.u.a. non fa altro che confermare tale visione in quanto attribuisce importanza esclusiva dell'immissione in consumo. La giurisprudenza di legittimità, dunque, con la presa di posizione precedentemente descritta, ovvero ritenendo irrilevante chi immette in consumo i prodotti (se il titolare del deposito fiscale o il ladro dei beni stessi) ai fini della debenza d'imposta, conferma quanto qui condiviso, riconoscendo centralità all'immissione in consumo quale presupposto della accisa.

Secondo chi scrive, però, la legittimità dell'assoggettamento ad imposta di colui che deteneva i beni oggetto di furto (o di rapina) pur se diverso dal soggetto che effettivamente immette in consumo gli stessi beni è dubbia. Non solo, infatti, mal si concilia con il principio di capacità contributiva, così come inteso da quella parte della dottrina per cui è sempre necessario che il presupposto d'imposta sia economicamente valutabile <sup>(111)</sup>: se il bene gravato da imposta non sussiste più nella disponibilità del soggetto perché mai

---

<sup>(111)</sup> G. FALSITTA, per i riferimenti bibliografici si rinvia al capitolo successivo.



assoggettarlo comunque ad imposizione? Ma, inoltre, è evidentemente contrario anche alla tesi opposta in materia di capacità contributiva, quella cioè che identifica la stessa con la potenzialità economica di un bene o di un'attività <sup>(112)</sup>. Nel caso delle accise, invero, come vedremo meglio nel capitolo successivo, la capacità contributiva consiste nel fatto economico vuoi della fabbricazione, vuoi della fabbricazione-immissione in consumo, vuoi della sola immissione in consumo dei beni, a seconda della tesi cui si aderisce. Fatto economico che, in ipotesi di furto dei beni, viene evidentemente meno (!).

In conclusione, le pronunce della giurisprudenza sono da considerarsi non risolutive del “problema” sull'individuazione del presupposto delle accise lasciando margini per avallare l'una o l'altra tesi esistenti.

### *3.3. L'istituto dell'abbuono e le modifiche del 2010.*

Tra gli obiettivi della Direttiva n. 2008/118 (analizzata nel prosieguo) era previsto quello di evitare la riscossione dell'imposta

---

<sup>(112)</sup> F. GALLO, per i riferimenti bibliografici si rinvia al capitolo successivo.

relativamente ai prodotti sottoposti ad accisa che in talune circostanze siano stati distrutti o irrimediabilmente perduti <sup>(113)</sup>. Il comma 4 dell'art. 7 della citata Direttiva ha chiarito che “la distruzione totale o la perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dell'accisa per una causa inerente alla natura stessa di tali prodotti, per un caso fortuito o per caso di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro, *non è considerata immissione in consumo*”; ed ancora i comma 5 e 6 hanno dettato la nozione vuoi di distruzione totale, vuoi di perdita irrimediabile collegandola espressamente all'inutilizzabilità dei beni quali prodotti sottoposti ad accisa (purché tale inutilizzabilità sia comprovata).

Appare rilevante sottolineare che l'articolo citato contiene significative innovazioni rispetto al disposto dell'art. 14 della direttiva n. 92/12 (abrogata per l'appunto dalla Direttiva del 2008) in quanto, in primo luogo, oltre a connotare le nozioni di distruzione e perdita con la specificazione che devono essere, rispettivamente, “totale” e “irrimediabile”, precisa, anche, che le stesse non sono

---

<sup>(113)</sup> Considerando 9.

considerate immissione in consumo e quindi non costituiscono presupposto per l'esigibilità dell'accisa.

La parte della norma che ha destato maggiori perplessità e che ha reso necessaria la modifica normativa del t.u.a. è stata quella in cui si precisa che la distruzione totale e la perdita irrimediabile si considerano verificati solo nei casi in cui i prodotti risultino inutilizzabili come prodotti sottoposti ad accisa. Tale specificazione, infatti, fa sì che la fattispecie di furto o rapina dei prodotti sottoposti ad accisa non possano trovare collocazione nell'ambito delle definizioni di distruzione e di perdita.

Definizioni rigide che non consentono un'interpretazione estensiva. I prodotti oggetto di furto, difatti, non possono essere considerati inutilizzabili come prodotti sottoposti ad accisa in quanto, sicuramente, lo scopo degli autori dell'illecito sarà stato quello di trarre profitto dall'immissione in consumo degli stessi (pur se clandestinamente).

Al fine di non incorrere in altre procedure di infrazione è stato, quindi, necessario, modificare l'art. 4 del t.u.a. per eliminare da tale disposizione le aggiunte introdotte dagli artt. 59 della legge n. 342/2000 e 1, comma 472, della legge n. 311/2004, ponendo così

fine alle questioni analizzate e sollevate in dottrina ed in giurisprudenza.

*4. Analisi dell'intervento legislativo in materia di accise: la Direttiva del 2008 ed il suo recepimento.*

Un'importante intervento comunitario si è avuto con la Direttiva 2008/118/CE<sup>(114)</sup>, relativa al regime generale delle accise e che ha abrogato la Direttiva 92/12/CEE.

---

<sup>(114)</sup> Tale Direttiva va ad abrogare la Direttiva del 1992, la cui abrogazione avrà efficacia a partire dal 1° aprile 2010, stabilisce che i prodotti soggetti ad accisa che circolano in regime sospensivo fra i territori dei vari Stati membri, devono essere scortati da un documento di accompagnamento emesso dallo speditore. L'art. 21 della Direttiva 2008/118/CE specifica ora – recependo quanto già disposto dalla Decisione n. 1152/2003/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 giugno 2003 - che la circolazione in regime sospensivo deve aver luogo sotto la scorta di un documento amministrativo *elettronico*, conformemente ad una procedura la quale viene di seguito descritta e che prevede la presentazione, da parte dello speditore alle autorità competenti dello Stato membro di spedizione, di una bozza del suddetto documento elettronico, per il tramite del sistema di informatizzazione dei movimenti e dei controlli intracomunitari dei prodotti soggetti ad accisa EMCS, di cui all'articolo 1 della Decisione 1152/2003/CE. Le autorità competenti dello Stato membro di spedizione devono, successivamente, effettuare una verifica elettronica dei dati figuranti nella bozza di documento amministrativo elettronico, informando immediatamente lo speditore se questi non sono validi. Il suddetto sistema informatizzato deve inoltre permettere alle autorità competenti di seguire i movimenti dei prodotti sottoposti ad accisa e di monitorare la circolazione di questi ultimi quando circolino in sospensione dall'accisa. Infine esso va utilizzato anche al fine di garantire la riscossione dell'imposta secondo le aliquote fissate dagli Stati membri. Al fine di permettere il graduale adeguamento al sistema di controllo elettronico per la circolazione dei prodotti in sospensione dall'accisa, gli Stati membri beneficeranno tuttavia di un periodo transitorio durante il quale tale circolazione continuerà ad avvenire secondo le formalità previste dalla Direttiva 92/12/CEE. La Direttiva 2008/118/CE precisa esattamente il momento in cui i

La Direttiva del 2008 nasce da una proposta della Commissione presentata il 2 aprile 2004 ed adottata dal Consiglio dei Ministri il 16 dicembre 2008, nella quale si sosteneva l'esigenza di effettuare una rifusione all'interno di un unico atto normativo di tutta la normativa comunitaria in materia di accise stratificatasi nel corso di circa un quindicennio, ovvero dal periodo immediatamente precedente alla creazione del mercato unico (avvenuta il 1° gennaio 1993) fino ad oggi. L'obiettivo perseguito dal legislatore comunitario era di garantire un regime comune in relazione a taluni aspetti delle accise nell'ottica dell'armonizzazione e dell'abbattimento delle frontiere fiscali anche per tale settore <sup>(115)</sup>.

L'importanza della Direttiva n. 2008/118, ai fini che qui ci interessano, è data dall'interpretazione della sua lettera. Analizzando

---

prodotti assoggettati ad accisa sono immessi in consumo (art. 7) e chi, a seconda dei casi, va considerato debitore di tale tributo (art. 8), con la previsione di un obbligo di solidarietà qualora vi siano più soggetti tenuti al pagamento dello stesso, in relazione ad un singolo debito. Gli Stati membri possono inoltre prescrivere che i prodotti sottoposti ad accisa siano muniti di contrassegni fiscali o di contrassegni nazionali di riconoscimento utilizzati a fini fiscali nel momento in cui sono immessi in consumo nel loro territorio o, in alcuni casi specifici, quando entrano nel loro territorio. Infine, per garantire il pagamento dell'accisa in caso di mancato appuramento della circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa, le autorità competenti dello Stato membro di spedizione potranno richiedere una garanzia a copertura dei rischi inerenti alla circolazione in sospensione dall'accisa, la quale è prestata dal depositario autorizzato speditore o dallo speditore registrato o (se lo Stato membro di spedizione lo consente), da un altro soggetto che interviene nella circolazione, alle condizioni fissate dagli Stati membri.

<sup>(115)</sup> Direttiva 2008/18/CE, Considerando 37.

le disposizioni ivi contenute, infatti, a parere di chi scrive, è chiara la completa adesione alla tesi avallata relativamente all'individuazione del presupposto delle accise, la quale, come più volte detto, individua tale presupposto esclusivamente nell'immissione in consumo dei prodotti.

Ed infatti, già nei “considerando” si evince la centralità riconosciuta alla fase dell'immissione in consumo dei beni ai fini dell'applicazione dell'accisa. Innanzitutto, la Direttiva premette che è necessario, ai fini del corretto funzionamento del mercato interno, è un'omogeneità (in tutti gli Stati membri) della nozione di accisa e delle condizioni di esigibilità della stessa imposta.

Il legislatore comunitario, distingue, poi, analiticamente il fatto generatore dell'obbligazione tributaria dall'esigibilità dell'imposta. Da un lato, l'art. 2 della Direttiva 2008/118/CE statuisce che la soggezione dei prodotti ad accisa scatta al momento della fabbricazione (compresa l'estrazione) dei medesimi ovvero alla loro importazione nel territorio della Comunità. Dall'altro lato, l'art. 7 della citata Direttiva, statuisce che “l'accisa diviene esigibile al

momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo (<sup>116</sup>)". Tale scelta non solo era molto simile a quella già adottata dal legislatore italiano prima del 1° aprile 2010, ma è stata, altresì, recepita nel nostro ordinamento con il d.lgs. n. 48 del 2010 e fatta propria.

Ciò nonostante, abbiamo già analizzato come la distinzione tra i due momenti, nascita dell'obbligazione tributaria ed esigibilità dell'imposta, non possa essere argomento valido per confutare la tesi avallata, vista anche l'omogeneità di tutte le altre disposizioni dettate in materia che, invece, "centralizzano" la fase dell'immissione in consumo dei prodotti.

Scegliere, infatti, di specificare che l'esigibilità dell'accisa è collegata all'immissione in consumo dei beni e distinguere tale momento da quello in cui scatta l'imposizione, altro non significa che distinguere il momento in cui nasce l'oggetto dell'obbligazione tributaria, che è quello della fabbricazione, evidenziando

---

(<sup>116</sup>) Art. 7, comma 2: "Ai fini della presente Direttiva, per "immissione in consumo" si intende: a) lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa; b) la detenzione dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa qualora non sia stata applicata un'accisa conformemente alle pertinenti disposizioni della normativa comunitaria e della legislazione nazionale; c) la fabbricazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa; d) l'importazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa, a meno che i prodotti sottoposti ad accisa non siano irrimediabilmente vincolati, all'atto dell'importazione ad un regime di sospensione dall'accisa".

l'importanza di questa fase ai fini di determinazione della base imponibile; dal momento in cui viene a realizzarsi il presupposto dell'accisa ed in cui, quindi, la stessa imposta viene ad applicarsi, che è quello dell'immissione in consumo dei prodotti.

Anche nella disposizione contenuta nel nuovo art. 4 del t.u.a. che ha recepito la Direttiva del 2008, appare chiara la *ratio* del legislatore, ovvero di escludere l'esigibilità dell'imposta nel caso in cui l'immissione in consumo dei beni non possa avvenire, vuoi perché distrutti, vuoi perché perduti.

Altra disposizione che ben si allinea alla tesi condivisa dalla scrivente è quella dell'art. 9 della Direttiva del 2008 che espressamente stabilisce che le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa da applicare sono quelle in vigore alla data in cui l'accisa diviene esigibile nello Stato membro nel quale ha luogo l'immissione in consumo. Ulteriore conferma è data dalle disposizioni dettate in tema di irregolarità, di acquisto di beni da privati per uso personale, dall'acquisto di beni in uno Stato membro per detenzione a scopo commerciale e di vendite a distanza. Nel primo caso, infatti, l'accisa dovrebbe essere pagata nello Stato membro in cui si è verificata l'irregolarità che ha portato l'immissione in consumo o, se non è



possibile stabilire dove si è verificata l'irregolarità, nello Stato membro in cui quest'ultima è stata rilevata <sup>(117)</sup>. Ed ancora, quando i prodotti sottoposti ad accisa sono acquistati da privati per uso personale e da questi trasportati in un altro Stato membro, l'accisa deve essere pagata nello Stato membro in cui i prodotti sono stati acquistati, ciò in quanto è nel paese in cui sono stati acquistati che si è verificata l'immissione in consumo <sup>(118)</sup>. Inoltre, nei casi in cui, dopo l'immissione in consumo in uno Stato membro, i prodotti sottoposti ad accisa sono detenuti per scopi commerciali <sup>(119)</sup> in un altro Stato membro, l'accisa è esigibile nel secondo Stato membro <sup>(120)</sup>. In realtà, in quest'ultima ipotesi, i prodotti sono acquistati ma la "vera" immissione in consumo avverrà solo successivamente, alla cessione (o trasmissione) dei prodotti, e sarà allora che verrà a concretizzarsi il presupposto dell'accisa e la sua debenza. Ed infine, la disposizione dettata in tema di vendite a distanza, in base alla quale i prodotti sono sottoposti ad accisa nello Stato membro di

---

<sup>(117)</sup> Se i prodotti sottoposti ad accisa non giungono a destinazione senza che siano state rilevate irregolarità, è opportuno ritenere che si sia verificata un'irregolarità nello Stato membro di spedizione dei prodotti. Cfr. Considerando 11 e art. 10.

<sup>(118)</sup> Considerando 27 e art. 32.

<sup>(119)</sup> Art. 33, comma 1, secondo periodo: " *Ai fini del presente articolo, per detenzione per scopi commerciali si intende la detenzione di prodotti sottoposti ad accisa da parte di un soggetto diverso da un privato o da parte di un privato per scopi diversi dal suo uso personale e da esso trasportati, in conformità dell'articolo 32*".

<sup>(120)</sup> Considerando 28 e art. 33.

destinazione, in quanto è lì che avviene l'immissione in consumo degli stessi (<sup>121</sup>).

Tutte le disposizioni citate sono state completamente recepite nell'ordinamento nazionale e non hanno fatto altro che attribuire, nuovamente, centrale rilievo all'immissione in consumo anche per la determinazione dell'aliquota applicabile (<sup>122</sup>).

Il presupposto delle accise, in conclusione, non può che coerentemente individuarsi nell'immissione in consumo dei beni sottoposti ad accisa, non solo dopo un'attenta analisi del sistema normativo nazionale ma anche alla luce dell'importante provvedimento comunitario recepito.

---

(<sup>121</sup>) Art. 36.

(<sup>122</sup>) Art. 3, comma 3, del t.u.a. (così pure art. 6, comma 2, Dir. 92/12/Ce). Cfr. paragrafo 2.

**2° CAPITOLO:**  
**ACCISE TRA PRINCIPI NAZIONALI E PRINCIPI**  
**COMUNITARI.**

**SOMMARIO**

I PARTE: Il presupposto delle accise ed il principio di capacità contributiva. 1. Coerenza delle tesi ricostruttive del presupposto delle accise con il principio di capacità contributiva. 1.1. Capacità contributiva tra effettività e potenzialità. 1.2. il principio di capacità contributiva quale migliore conferma della tesi minoritaria. 1.3. Abbuono dell'imposta e capacità contributiva 1.4. La rivalsa nelle accise armonizzate. Mancata previsione espressa della rivalsa nelle accise: è compatibile con il principio di capacità contributiva? 1.4.1. Ancora sulle accise e sull'Iva.

II PARTE: I principi comunitari in materia di accise. 1. Le Direttive nel settore delle accise. 2. Rimborso delle accise tra normativa nazionale e comunitaria. 2.1. La posizione della giurisprudenza delle Corte di Giustizia CE e delle Supreme Corti italiane. . 2.2. Analogie per il rimborso nell'IVA.

I PARTE: Il presupposto delle accise ed il principio di capacità contributiva.

*1. Coerenza delle tesi ricostruttive del presupposto delle accise con il principio di capacità contributiva.*

Abbiamo già avuto modo, nel precedente capitolo, di esaminare analiticamente le opposte posizioni assunte dalla dottrina in merito all'individuazione del presupposto delle accise armonizzate. Il presente capitolo si pone come obiettivo quello di verificare la coerenza delle diverse impostazioni ai principi costituzionali del diritto tributario e comunitario in generale.

Il più importante principio costituzionale che viene in rilievo, ai fini qui preannunciati, è quello della capacità contributiva disciplinato dall'art. 53 Cost.

Prima, però, di passare all'analisi comparativa detta, appare necessario fare delle premesse in ordine al principio costituzionale citato, ed in particolare, a cosa si intende per capacità contributiva.

### *1.1.Capacità contributiva tra effettività e potenzialità.*

Sulla qualificazione della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. gli studiosi del diritto sono da sempre divisi. Da un lato, infatti, parte della dottrina ha ritenuto che la capacità contributiva si traduce in una capacità espressa da presupposti che richiedono

necessariamente elementi di patrimonialità e non siano, dunque, soltanto economicamente valutabili <sup>(123)</sup> <sup>(124)</sup>.

Secondo tale accezione, la capacità contributiva si identifica con la capacità economica del soggetto. L'imposizione consiste, dunque, nell'attitudine a sopportarne il peso, ovvero il possesso della ricchezza, di quella sostanza che può essere sottratta dall'ente impositore con il tributo. Si tratterebbe di un'astratta capacità di pagamento. Il prelievo tributario per essere conforme all'art. 53 Cost. deve trovare il suo fondamento in una manifestazione di ricchezza e

---

<sup>(123)</sup> Cfr. G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, Riv. Dir. Trib., 1997, I, 500 e ss.; ID., *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro*, *ibidem*, 2000, I, 103 e ss.; ID., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, Riv. Dir. Trib., 2004, 889 e ss.; E. DE MITA, *IRAP e IRPEF, fantasia e acrobazie*, in il Sole 24 ore, 15 ottobre 1997; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, 2007, 40; F. MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in Atti del Convegno di studi di Pisa, 12 marzo 1999, in Il Fisco, allegato n. 29 del 19 luglio 1999, 10009 e ss.; G. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, Riv. dir. trib., 1999, I, 843 e ss.

<sup>(124)</sup> Alla base di tale tesi vi è il ragionamento fatto negli anni '60 da Giardina (E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961) il quale, tra le varie argomentazioni volte a sostenere l'identificazione della capacità contributiva con la sola capacità economica dei soggetti, evidenzia come il tenore letterale dell'art. 53 Cost. confermi la sua visione. L'A., infatti, ritiene che sia arduo sostenere che l'enunciato "tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" possa avere un significato diverso da capacità soggettiva di pagare le imposte, ovvero possesso dei mezzi economici necessari per farvi fronte.

il legislatore è tenuto a ricercare le fattispecie imponibili in questo settore della realtà sociale (<sup>125</sup>).

Aderendo a questa tesi non si fa altro, quindi, che enfatizzare i soli indici patrimoniali quali rivelatori della capacità economica ed il potere di scelta legislativa sarebbe, di fatto, limitato in quanto il legislatore dovrebbe sempre assumere quali presupposti dei tributi soltanto quelli a contenuto patrimoniale. Di conseguenza, restano esclusi quelli che, pur se privi di patrimonialità, sarebbero comunque meritevoli di essere assunti quali presupposti di tributi. Ed i soggetti passivi dei tributi devono essere identificati solo con i titolari di diritti soggettivi patrimoniali, disponibili e scambiabili sul mercato.

Tali conclusioni – secondo autorevole dottrina che ci sembra di condividere – mal si adattano alla realtà dei fatti ed alla struttura dei tributi già esistenti. Gli indici di capacità contributiva di alcuni tributi, infatti, non garantiscono sempre un saldo patrimoniale attivo idoneo ad assolvere l'obbligo tributario, in virtù della loro natura. Si pensi all'autoconsumo dei redditi derivanti dalla destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai redditi in natura. Ed è

---

(<sup>125</sup>) Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale, cit.*, 709; G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto Tributario e Corte costituzionale* a cura di Leonardo Perrone e Claudio Berliri, Napoli, 2006, 31 e ss.

proprio partendo da questo assunto che si è sviluppata una seconda corrente di pensiero in dottrina <sup>(126)</sup>, la quale, affidandosi ai soli principi di ragionevolezza e di coerenza del sistema tributario, interpreta invece l'art. 53 Cost. in un'ottica meramente distributiva. In base a tale tesi "il soggetto passivo d'imposta è scelto indipendentemente dalla sua forza economica a contenuto patrimoniale ed il raggiungimento dell'obiettivo della "giusta imposta" è affidato conseguentemente al solo rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 Cost. e "presupposto" dall'art. 53 Cost. <sup>(127)</sup>. Aderendo a questa impostazione, quindi, si riesca a scindere la persona del contribuente dalla sua proprietà. Possono, dunque, rivestire la qualifica di soggetti passivi d'imposta anche

---

<sup>(126)</sup> F. GALLO, voce *Imposta regionale sulle attività produttive*, in Enc. Dir., Aggiornamento, vol. V, Milano, 2001, 663 e ss.; A FEDELE, *Relazione sull'Irap, in riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998*, Atti del Seminario di studi dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma, 28 ottobre – 18 dicembre 1997, Roma, 1998, 399 e ss.; ID., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 11-15; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., 145 e ss.; L. PALADIN, *Il Principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Riv. Dir. Trib., 1997, I, 305 e ss. E da ultimo F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 2010, II, 303 e ss.

<sup>(127)</sup>. Cfr. F. GALLO, voce *Imposta*, cit., 663 e ss. In tal senso, vedi anche: A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzia dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, Riv. Dir. Trib., 1999, I, 971 e ss.; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, Rass. Trib., 1998, 627 e ss.; A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, Riv. Dir. Trib., 1998, 456 e ss. G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1875; A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, Riv. Dir. Trib., 2002, I, 31 e ss.; F. GALLO, *Le ragioni del fisco, etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 81 e ss.

coloro che realizzano presupposti aventi una rilevanza economico-sociale pur se non patrimoniale, purché si tratti di presupposti oggettivamente rilevabili, che si prestano a essere comparati ad altre situazioni fiscalmente rilevanti e siano, infine, economicamente misurabili <sup>(128)</sup> <sup>(129)</sup>.

A ben vedere, infatti, sembra di poter condividere una lettura dell'art. 53 Cost. e del principio di capacità contributiva, che coerentemente con i dettami costituzionali, fa sì che la ripartizione del carico pubblico sia legittima a prescindere dal riferimento ad una ricchezza personale del contribuente avente contenuto patrimoniale. La lettera dell'art.53 citato, infatti, altro non fa che collegare il tributo alla manifestazione, da parte del contribuente, di una specifica capacità contributiva socialmente ed economicamente rilevante, senza richiedere esplicitamente specifici e qualificati attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato <sup>(130)</sup>.

---

<sup>(128)</sup> Vedi anche F. BATISTONI FERRARA, *L'IRAP è un'imposta costituzionale?*, Riv. Dir. Trib., 2000, I, 95 e ss.

<sup>(129)</sup>“È, quindi, il solo fatto dell'inserimento della persona-contribuente in un contesto istituzionale e sociale e non quello della sua identificazione con un soggetto titolare di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale che dovrebbe giustificare l'assunzione della persona stessa a soggetto passivo d'imposta in relazione ad indici di potenzialità economica rappresentati da posizioni e valori solo socialmente rilevanti purchè espressivi in termini di vantaggio di una capacità differenziata economicamente valutabile”. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 86-87.

<sup>(130)</sup> Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 90.



Anche la giurisprudenza costituzionale ha da sempre avallato la ricostruzione della capacità contributiva così come data dalla dottrina citata, ed ha affermato che “rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale inidoneità del soggetto all’obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente del reddito individuale”. Ed ancora che “la capacità contributiva non si identifica con la proprietà di uno specifico bene patrimoniale né con quella di un reddito, esprimendo, invece, l’idoneità generale del singolo a concorrere alle spese pubbliche in relazione alla molteplicità di obiettivi di politica fiscale che il legislatore può perseguire con l’imposizione tributaria” <sup>(131)</sup> <sup>(132)</sup>.

---

<sup>(131)</sup> Corte cost. 22 aprile 1997, n.111, in *Giur.It.*, 1997, I, 476 con nota di MARELLO.

<sup>(132)</sup> Corte cost., 16 giugno 1964, n. 45 in *Giur. Cost.*, 1964, 573 e ss.; Corte cost., 28 luglio 1976, n. 200, *ivi*, 1976, 1254 e ss.; Corte cost., 11 luglio 1989, n. 387, *ivi*, 1989, 1747 e ss.; Corte cost., 11 marzo 1991, n. 103, *ivi*, 1991, 1118 e ss.; ed ancora Corte cost., 5 febbraio 1996, n. 21, in *Giur. Cost.*, 1996, 180; Corte cost., 4 maggio 1995, n. 143, *ivi*, 1995, 1219 e ss.; Corte cost., 5 febbraio 1992, n. 42, *ivi*, 1992, 247 e ss. Dalla lettura delle citate sentenze si evince chiaramente che il principio di capacità contributiva risponde all’esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in “indici concretamente rivelatori di ricchezza” dai quali sia “razionalmente deducibile l’idoneità soggettiva all’obbligazione d’imposta”. Ed ancora, in un’ottica di equità distributiva, tali sentenze riconoscono la legittimità costituzionale di presupposti che esprimono una capacità contributiva in termini di mera potenzialità economica. Cfr. F. GALLO, voce *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. Dir.*, Aggiornamento, vol. V, Milano, 2001, 665, nt. 28.

Maggiore conferma della tesi condivisa è data, poi, come anticipato, dalla stessa struttura di tributi già esistenti nell'ordinamento tributario, quali, l'Irap, che, come noto, grava sull'attività del soggetto passivo oggettivamente rilevabile per la sua attitudine a incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi, indipendentemente dall'esistenza o meno di un reddito (<sup>133</sup>). Ed ancora, i tributi ambientali, per i quali il problema di

---

(<sup>133</sup>) Proprio per quanto riguarda l'Irap, in quanto tributo che assume come presupposto solo l'organizzazione produttiva, aderire alla tesi che vede nel principio di capacità contributiva un limite costituzionale alla previsione legislativa di prestazioni patrimoniali imposte e individua un limite nel fatto che il presupposto del tributo debba includere un elemento patrimoniale, significa giungere alla conclusione che tale imposta sia incostituzionale. Ciò in quanto l'esercizio della capacità contributiva esprimendo solo una potenzialità economica non implicherebbe necessariamente l'attribuzione di situazioni e rapporti espressivi di un valore patrimoniale netto corrispondente al valore della produzione. La Corte costituzionale ha confermato, infatti, la seconda tesi dichiarando costituzionalmente legittimi gli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446. Tali norme "assumendo come presupposto dell'imposta il mero esercizio abituale di una attività economica organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, indipendentemente dal risultato economico di tale attività ed indicando quale base imponibile il valore della produzione netta, al netto degli ammortamenti costituita dalla differenza tra ricavi e costi, si porrebbero in contrasto con il principio di capacità di capacità contributiva e perciò, in definitiva, con il principio di eguaglianza, in quanto assoggetterebbero il contribuente ad un prelievo fiscale basato su una mera potenzialità di capacità contributiva suscettibile di non tradursi in reddito nel caso in cui l'ammontare di retribuzioni ed interessi passivi sia uguale o superiore al valore della suddetta produzione netta". Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156, in *Dir. prat. trib.*, II, 2001, 659 e ss., con nota di G. MARONGIU. Cfr. F. GALLO, voce *Imposta*, *cit.*, 664 e ss. Contra si veda G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in "*Diritto tributario e Corte costituzionale a cura di Leonardo Perrone e Claudio Berliri*", Napoli, 2006, 25 e ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, *ivi*, 39 e ss. Quest'ultimo Autore ha osservato che le risorse destinate ad essere ripartite tra i fattori della produzione sono "certo entità economica, ma colpirle senza porsi il problema del dopo, se cioè dopo la ripartizione ai fattori produttivi

determinare se l'unità fisica che determina un danno ambientale possa costituzionalmente essere assunta a presupposto del tributo, ben può essere risolto accogliendo la nozione di capacità contributiva come criterio di riparto, equo e ragionevole, identificando il presupposto nel comportamento umano che procura un qualche danno all'ambiente a prescindere dalla ripercussione sull'uomo <sup>(134)</sup>.

Infine, anche la struttura delle accise confermare la nozione di capacità contributiva qui accolta.

Ciò in quanto, a prescindere dalla tesi alla quale si voglia aderire relativamente all'individuazione del presupposto delle accise, ai fini impositivi, viene in rilievo non un presupposto a contenuto patrimoniale, bensì un fatto economico in sé. Ed infatti, vuoi che si tratti della fase della sola fabbricazione dei prodotti, vuoi che si prendano in considerazione congiuntamente le fasi della fabbricazione e della successiva immissione in consumo, o infine, vuoi che si identifichi il presupposto d'imposta nella fase della sola

---

rimanga ancora un'entità economica disponibile in capo all'organizzatore dei fattori stessi (soggetto passivo del tributo), significa attestarsi su una posizione di insufficiente attenzione alle sorti dell'obbligato tributario, considerando evidentemente come mero tramite (un mezzo), da scegliere secondo criteri di comodità fiscale e di efficienza, non una persona, da valutare in base alla sua capacità (...) e detta linea interpretativa sembra confermata nel prosieguo della pronuncia (Corte cost. n. 156/2000) ove la difficoltà di trovare tranquillamente giustificazione costituzionale trova sollievo nella liberatoria speranza di un possibile trasferimento ad altri dell'onere fiscale".

<sup>(134)</sup> F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 96.

immissione in consumo dei prodotti, non si viene dato assolutamente rilievo ad un elemento a contenuto patrimoniale.

*1.2. il principio di capacità contributiva quale migliore conferma della tesi minoritaria.*

Dopo aver sposato la tesi che qualifica la capacità contributiva anche come “capacità economica”, a condizione che l’economicità implichi solo la misurabilità e la valutabilità del presupposto e non l’identificazione dell’indice di potenzialità economica con il patrimonio del soggetto passivo del tributo <sup>(135)</sup>, possiamo ora ad analizzare il rispetto del principio di capacità contributiva da parte delle tesi esistenti in merito all’individuazione del presupposto delle accise.

*Prima facie*, ben potrebbe dirsi che le tesi dottrinali, più volte citate nel capitolo I, sono coerenti con il principio di capacità contributiva così come qui inteso.

Il presupposto delle accise, infatti, come già detto, non presenta alcun elemento di patrimonialità, né se individuato nella sola fattispecie della fabbricazione del prodotto, né se identificato –

---

<sup>(135)</sup> cfr. F. GALLO, voce *Imposta*, cit., 668.

come fa la dottrina maggioritaria – nella fattispecie a formazione progressiva (fabbricazione - immissione in consumo) <sup>(136)</sup>, né, infine, se si ritiene realizzato il presupposto - secondo la tesi qui condivisa – con la sola immissione in consumo dei beni <sup>(137)</sup>.

In ogni caso ciò che viene in rilievo come indice di capacità contributiva è, dunque, l'attitudine economica dei fabbricanti e/o di coloro che immettono in consumo i prodotti di presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi. Ed è proprio lo svolgimento di attività commerciale <sup>(138)</sup> che costituisce la forza economica che il legislatore assume quale presupposto dell'imposta <sup>(139)</sup> <sup>(140)</sup>.

Un'ulteriore conferma di compatibilità delle tesi esposte al principio di cui all'art. 53 Cost., come sottolineato da autorevole

---

<sup>(136)</sup> Come fa la dottrina maggioritaria. Vedi capitolo I.

<sup>(137)</sup> Tesi della dottrina minoritaria.

<sup>(138)</sup> *Id est* la commercializzazione dei beni. Si vedano anche F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in Enc. dir., Aggiornamento, vol. III, Milano, 1999, 356 e F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 172 e ss.. Secondo il primo degli Autori citati, è possibile 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 quelle riferibili ai contribuenti di diritto ai fin dell'Iva e delle imposte di fabbricazione".

<sup>(139)</sup> Cfr. G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1871.

<sup>(140)</sup> 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. Il soggetto passivo compiendo tali atti mostra di avere la possibilità di far gravare il peso economico dell'accisa su altri soggetti. Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Accise*, cit., 27.

dottrina (<sup>141</sup>), consiste nella previsione di quel meccanismo in base al quale l'incisione dei soggetti che immettono in consumo i prodotti è giustificata dalla possibilità – attribuita agli stessi – di trasferire sui consumatori l'onere del tributo maggiorando il prezzo di cessione del bene dell'importo del tributo, ovvero utilizzando lo strumento della c.d. rivalsa (<sup>142</sup>). In seguito, indagheremo sulla legittimità della rivalsa così come prevista nelle accise e sulla rilevanza del meccanismo della stessa per la maggiore credibilità della tesi sposata.

Tornando all'analisi delle tesi inerenti il presupposto delle accise, ciascuna delle dottrine in ordine alla loro costituzionalità e rispetto dell'art. 53 Cost., è necessario sottolineare come ciascuna dottrina accredita la propria tesi facendo leva anche sulle altre disposizioni del t.u.a., già richiamate nel capitolo I, *in primis* l'art. 2 del t.u.a.

Secondo la prevalente dottrina, infatti, il comma 4 del citato art. 2, individuando in materia di accise, tra i soggetti passivi delle stesse imposte anche il titolare del deposito fiscale da cui avviene l'immissione in consumo, non solo accredita la tesi sostenuta, ma

---

(<sup>141</sup>) G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1872 e ss.

(<sup>142</sup>) Sulla rivalsa si rinvia al paragrafo successivo.

evidenzia anche la coerenza della stessa tesi al principio di capacità contributiva. In altri termini, tale dottrina ritiene che, dalla lettura del citato articolo, emerga da un lato, che l'immissione in consumo dei beni entra a far parte del presupposto delle accise, quale elemento perfezionativo della fattispecie, e dall'altro lato, permetta di individuare la capacità contributiva colpita da imposizione allorquando si esaurisce il ciclo produttivo.

La ricchezza tassata è, dunque, costituita dal prodotto stesso in quanto idoneo ad essere venduto <sup>(143)</sup> <sup>(144)</sup>. La conseguenza logica di tale assunto è che il soggetto individuato come "passivo" dell'imposta è solo il fabbricante, il quale è obbligato a pagarla per fatti e situazioni anteriori al momento in cui potrebbe essere traslata sui consumatori. La successiva fase di immissione in consumo non fa altro che perfezionare il presupposto impositivo che già risulta sorto per effetto della fabbricazione dei prodotti.

---

<sup>(143)</sup> Cfr. R. ALESSI, *Fabbricazione (imposte di)*, Nss D.I., VI, 1960, 1104.

<sup>(144)</sup> L'idoneità al consumo costituisce una qualità materiale che deve caratterizzare la merce estratta dai depositi del produttore e non una sorta di condizione giuridica o addirittura il presupposto della medesima Cfr. M. MARESCA, *Le imposte di fabbricazione*, Dir. e prat. Trib., 1987, II, 1103; ID, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimeposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, Dir. e prat. Trib., 1984, II, 1117 e ss.; S. FIORENZA, *Attorno al «presupposto» dell'imposta sulla fabbricazione degli spiriti e agli effetti della "perdita" o "distruzione" del prodotto denaturato*, Giur. it., 1978, I, 2361 ss.

Anche la tesi che identifica il presupposto delle accise nella sola fabbricazione, individua il soggetto titolare della capacità contributiva assoggettata ad imposizione nel fabbricante dei beni, pur non dando il “giusto” rilievo - parere della scrivente – alla fase dell’immissione in consumo degli stessi.

La lettura dell’art. 2, comma 4, del t.u.a., così come fatta dalla dottrina dominante ben può essere oggetto di critica sotto alcuni aspetti.

La disposizione di cui al comma 4 del citato art. 2, ad un’attenta analisi e in combinato disposto con le altre disposizioni contenute nel medesimo articolo 2 e nel t.u.a. in generale <sup>(145)</sup>, sembra manifestare un concetto diverso.

Secondo la tesi qui condivisa, infatti, la disposizione richiamata <sup>(146)</sup> conferma il riconoscimento del ruolo principale ed esclusivo della sola immissione in consumo dei prodotti ai fini dell’individuazione del presupposto delle accise, e contemporaneamente fa sì che sia colpito da imposizione chi effettivamente pone in essere il presupposto, chi manifesta capacità

---

<sup>(145)</sup> Vedasi anche quanto detto in proposito di abbuono delle accise nel capitolo I e nel prosieguo.

<sup>(146)</sup> Art. 2, comma 4, t.u.a.



contributiva, *id est*: il titolare del deposito fiscale da cui avviene l'immissione in consumo (anche se può essere un soggetto diverso dal fabbricante del prodotto) <sup>(147)</sup>.

In definitiva, la capacità contributiva colpita da imposizione, risulta essere, quindi, quella manifestata dal soggetto che immette in consumo i prodotti. Ciò è giustificato anche dalla possibilità che lo stesso soggetto ha di trasferire sui consumatori l'onere del tributo, maggiorando il prezzo di cessione del valore del tributo <sup>(148)</sup>.

### *1.3. Abbuono dell'imposta e capacità contributiva.*

Le tesi citate, in ordine all'individuazione del presupposto delle accise, hanno avvalorato ciascuna la propria ricostruzione avvalendosi dell'istituto dell'abbuono dell'accisa *ex art. 4 del t.u.a.*

Come abbiamo visto, infatti, secondo la dottrina maggioritaria (la quale - giova ribadire - identifica il presupposto delle accise nella

---

<sup>(147)</sup> Attenta dottrina ha ritenuto tale ricostruzione del presupposto delle accise incompatibile con la loro stessa struttura e con la lettera dell'art. 5 della direttiva n. 92/12. Secondo tale articolo, infatti, "per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o dell'importazione"; l'immissione al consumo è considerata quindi la conseguenza naturale dal punto di vista economico. Tale dottrina motiva la propria presa di posizione sulla base dell'esigenza di «raccordare il meccanismo della tassazione in capo al fabbricante con il principio costituzionale di capacità contributiva che esige che l'idoneità alla contribuzione da parte del soggetto passivo sia effettiva, quanto meno nell'intervallo temporale che va dalla realizzazione del presupposto a quello in cui si rende dovuto il pagamento del tributo». Cfr. F. CERIONI, *cit.*, 59.

<sup>(148)</sup> Cfr. G.M. CIPOLLA, *Presupposto, cit.*, 1872.

produzione dei beni che viene perfezionata dall'immissione in consumo degli stessi) l'istituto dell'abbuono ben si allinea con la propria ricostruzione in quanto, esonerando dall'imposta i beni che siano andati perduti, distrutti o abbiano subito cali, riconosce implicitamente il carattere "perfezionativo" dell'immissione in consumo dei beni rispetto alla fase della loro produzione: se non è più possibile l'immissione in consumo degli stessi, non viene a realizzarsi il presupposto impositivo.

La dottrina minoritaria (<sup>149</sup>), condivisa, ha invece interpretato le disposizioni di cui all'art. 4 del t.u.a. in modo diverso, ovvero quale conferma della propria tesi ricostruttiva del presupposto che viene identificato con la sola fase dell'immissione in consumo dei beni. Ed infatti, secondo tale impostazione, l'istituto dell'abbuono ed in particolare l'art. 4 citato sono formulati in modo tale da attribuire rilevanza esclusiva alla fase di immissione in consumo.

Entrambe le teorie, però, pervengono alla medesima conclusione rispetto al principio di capacità contributiva: l'impossibilità oggettiva ad immettere in consumo i beni prodotti, perché perduti, distrutti o oggetto di cali, esclude la realizzazione

---

(<sup>149</sup>) Cfr. G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1865.

(e/o il perfezionamento) del presupposto dell'imposta <sup>(150)</sup>. Ed il riconoscimento dell'abbuono dell'accisa è coerente con la mancata manifestazione della capacità contributiva che si intendeva colpire.

Nelle ipotesi contemplate di abbuono dell'accisa, viene meno l'attualità dell'indice di capacità contributiva <sup>(151)</sup> <sup>(152)</sup>.

---

<sup>(150)</sup> Le merci non potrebbero essere sottoposte a tassazione per la mera circostanza di essere state sottoposte al processo di fabbricazione. Cfr. C. VERRIGNI, *Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dallo Statuto del contribuente*, Riv. dir. fin. e sc. fin., 2005, II, 10 e ss. Questa dottrina ha sostenuto, aderendo alla seconda tesi citata *infra* sulla capacità contributiva, che altrimenti il prodotto verrebbe tassato per il solo fatto di avere esercitato un'attività economica, quindi, un indice meramente virtuale e non effettivo di capacità contributiva.

<sup>(151)</sup> S. FIORENZA, voce *Fabbricazione (imposte di)*, *cit.*, 306. Lo stesso Autore ha annotato la sentenza della Suprema Corte n. 5722/77 (Cass. civ., sez I, 23 novembre 1977, n. 5722). Tale sentenza così statuiva: "*la perdita o la distruzione di un prodotto, esente sin dall'origine dall'imposta di fabbricazione sugli spiriti, non può essere costitutiva del diritto all'abbuono sancito dall'art. 9 D.L. 23 ottobre 1964 n. 989. Ne è corollario che l'onere della prova sulla mancanza di colpa nella perdita o distruzione del prodotto permane solo per il caso in cui il prodotto non sia esente sin dall'origine*". La denaturazione comporta l'inidoneità del prodotto ad assurgere ad indice di capacità contributiva secondo ed in relazione al tipo di denaturante ammesso ed impiegato. La perdita e la distruzione del prodotto denaturato fa venire meno il fatto costitutivo del potere di imposizione oltre che del potere di sanzione. Ciò in quanto se il bene è perduto o distrutto, esso non solo non potrà più essere immesso in consumo ma, inoltre, non si ha più la disponibilità dello stesso e diviene, quindi, impossibile anche la rigenerazione, ovvero la violazione dell'obbligo insorto con la denaturazione (cfr. S. FIORENZA, *Attorno al «presupposto»*, *cit.*, 2361).

<sup>(152)</sup> Tale dottrina, pertanto, condivide quell'orientamento dottrinale che ha inquadrato l'istituto dell'abbuono tra le fattispecie agevolative di esclusione, sulla base della considerazione che quando si verifica, successivamente alla produzione di un bene, la perdita o la distruzione di questo, cessa l'elemento oggettivo inerente al presupposto. Cfr. M. TRIMELONI, *Abbuono*, *cit.*, 1109 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 di beni o che colpiscono l'esistenza fisica di questi, al termine del ciclo produttivo

Infine, anche la peculiare fattispecie, esaminata in precedenza, relativa al furto di beni sottoposti ad accisa e la “soluzione”, prima giurisprudenziale, e, oggi, normativa adottata sembra rispondere alle finalità costituzionali di cui all’art. 53 Cost.

L’avere, cioè, escluso tali fattispecie da quelle per le quali vi è abbuono d’imposta, e l’aver ritenuto comunque realizzato il presupposto impositivo (*id est*: immissione in consumo) pur se da parte di un soggetto diverso dal fabbricante e/ o titolare del deposito fiscale (ovvero il ladro), altro non significa che confermare quanto fin qui condiviso da chi scrive.

La capacità contributiva colpita da imposizione è quella manifestata in capo al soggetto che effettivamente immette in consumo i prodotti ed il presupposto delle accise non può che identificarsi con tale immissione.

---

ed impediscono, in definitiva, la nascita dell’obbligazione tributaria”. Cfr. C. VERRIGNI, *Le accise, cit.*, 16.

*1.4. La rivalsa nelle accise armonizzate. Mancata previsione espressa della rivalsa nelle accise: è compatibile con il principio di capacità contributiva?*

Un ulteriore aspetto che appare necessario analizzare relativamente al principio di capacità contributiva è quello inerente all'operare dell'istituto della rivalsa nelle accise.

In via di principio, occorre premettere che si parla di rivalsa quando è consentita *ex lege* la “traslazione palese dell'onere del tributo” tra soggetti privati <sup>(153)</sup>. Tale traslazione si distingue, invece, dalla c.d. traslazione “occulta” che si ha quando è consentito “lo spostamento soggettivo dell'onere del tributo esclusivamente per l'operare di fenomeni economici mediante una maggiorazione della somma trasferita”, in assenza di un'espressa previsione di legge <sup>(154)</sup>.

In quest'ultimo caso, dunque, la traslazione è intesa come il trasferimento dell'onere effettivo dell'imposta mediante aumento o diminuzione dei prezzi, da un contribuente che ha pagato l'imposta (contribuente di diritto o percosso) ad un altro soggetto, detto

---

<sup>(153)</sup> L. SALVINI, voce *Rivalsa nel diritto tributario*, Dig. disc. priv. – sez. comm., vol. XIII, Torino, 1997, 30 e ss.

<sup>(154)</sup> L. SALVINI, voce *Rivalsa*, *cit.*, 31.

contribuente inciso (o di fatto), a meno che questo secondo soggetto non riesca a trasferire ulteriormente l'imposta su altri <sup>(155)</sup>.

Anche la giurisprudenza, occupandosi del medesimo fenomeno traslativo, ha fatto propria tale definizione <sup>(156)</sup> sottolineando che: “ (...) rispetto all'introduzione di un tributo, il destinatario di questo ha aperte due vie per sottrarsi lecitamente al relativo carico (prescindendo cioè dall'evasione): la rimozione ovvero la traslazione dell'imposta. Nel primo caso il contribuente si astiene dal compiere l'atto cui si riconnette il tributo (in ipotesi delle importazioni sottoposte ai diritti sanitari di visita delle merci). Nella seconda ipotesi si verifica la divaricazione fra contribuente designato dalla legge a pagare l'imposta (contribuente percosso o legale) che è giuridicamente il soggetto passivo, e soggetto che effettivamente e definitivamente ne subisce il carico. È stato detto suggestivamente che il minacciato da una “percossa” cerca di schivarla; il

---

<sup>(155)</sup> Cfr. M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005, 3 e ss.; E. DE MITA, *Traslazione dell'imposta e ripetizione dell'indebito*, in *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla riforma del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, 73.

<sup>(156)</sup> Cfr. Ordinanza 21 gennaio 1983 della corte di Appello di Milano (in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, II, 208, con nota di S. SCARDULLA, *Traslazione d'imposta e diritto al rimborso*) in base alla quale la traslazione costituisce un comportamento connaturale allo svolgimento di qualsiasi attività economica professionale, in forza del quale ogni carico tributario di qualsiasi natura sopportato dall'operatore economico viene trasferito sui consumatori dei beni e dei servizi, mediante la fissazione di un prezzo determinato in base alla legge del mercato della domanda e dell'offerta.

contribuente si preoccupa, pertanto, di far rimbalzare su altri l'onere del pagamento delle imposta; ed in questo senso può formarsi addirittura una catena di suggestivi rimbalzi (con progressiva erosione del tributo, o con integrale trasferimento) finché l'imposta si arresta su un soggetto che viene ad essere effettivamente "inciso", ed è qualificato giuridicamente come contribuente di fatto" <sup>(157)</sup>.

Ferme restando tali premesse, nel settore delle accise, lo strumento della rivalsa opera, di regola nel secondo dei modi descritti, ovvero tramite il solo trasferimento "economico" dell'onere dell'imposta <sup>(158)</sup>.

La modalità di esercizio della rivalsa (tramite traslazione) nelle accise, dunque, consiste nella maggiorazione della somma – corrispettivo – che il soggetto passivo deve versare al soggetto attivo, pari all'importo del tributo che grava sull'operazione <sup>(159)</sup>.

Tale meccanismo di addebito opera per le accise senza una espressa previsione normativa, diversamente che per l'Iva. Per

---

<sup>(157)</sup> Cassazione del 6 maggio 1982, n. 2833 (in Giur. It., 1983, I, n. 1, 99 con nota si S. FIORENZA).

<sup>(158)</sup> Il fenomeno della traslazione d'imposta è stato oggetto di studio e di analisi soprattutto a cavallo dei secoli XIX e XX. *Ex multis*: C. ARENA, *Teoria generale della finanza pubblica*, Napoli, 1951; H.C. *The Economics of Taxation*, Lucas, Colombia, 1938; C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1970; ID., *Scienza delle finanze*, Torino, 1991; B. BISES, voce *Traslazione delle imposte*, in Dig. Delle Disc. Priv. Sez. comm., Torino, 1999, vol. XVI, 48 e ss.; A. DA EMPOLI, *Teoria dell'incidenza delle imposte*, Reggio Calabria, 1926.

<sup>(159)</sup> Cfr. L. SALVINI, voce *Rivalsa*, *cit.*, 34.

quest'ultima imposta, infatti, la rivalsa è prevista espressamente *ex* art. 18, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972, il quale prevede che: “il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente”. La posizione dell'obbligo a carico del soggetto attivo comporta che l'addebito si risolve nel compimento di un atto giuridico, in altri termini, che il diritto di tale soggetto di ricevere dalla controparte, il soggetto passivo del rapporto di rivalsa, un ammontare pari a quello dell'imposta gravante sull'operazione. Per tale imposta, la rivalsa riveste un ruolo di maggiore importanza rispetto agli altri tributi. Dalla rivalsa, infatti, è possibile ricostruire giuridicamente l'imposta ed individuare il presupposto e, quindi, i soggetti che manifestano la capacità contributiva colpita. La maggiore rilevanza della rivalsa è data dal fatto che, nell'Iva, essa non opera autonomamente bensì è sempre e necessariamente collegata ad un altro istituto, la detrazione. La rivalsa nell'Iva ha l'obiettivo di traslare in avanti l'imposta fino a che questa non arrivi al consumatore finale. Tale scopo è raggiunto grazie anche alla previsione del diritto di detrazione, in quanto il soggetto Iva (imprenditore o lavoratore autonomo), per esercitare la sua attività



deve, a sua volta, acquistare beni o fruire di servizi per i quali dovrà corrispondere l'Iva. In conclusione, quindi, ai fini Iva, i due istituti della rivalsa e della detrazione possono definirsi complementari e finalizzati a garantire il rispetto del principio della capacità contributiva, ovvero a far sì che il soggetto che manifesti effettivamente il presupposto impositivo – il consumo – sia inciso dal tributo, il consumatore finale.

Tornando ad occuparci della rivalsa nelle accise, la mancanza di previsione normativa fa sì che, per quanto riguarda l'applicazione dell'istituto della rivalsa ci si riferisca perlopiù a regole di mercato ed alla capacità del produttore e/o intermediario (o del soggetto passivo) di includere la quota dell'imposta nel prezzo del prodotto immesso in consumo (<sup>160</sup>).

Sembra necessario, a tal riguardo, indagare sulla problematica relativa alla necessaria previsione o meno di un obbligo di rivalsa nelle accise, e più in generale nelle imposte che prevedono la possibilità di traslare il tributo, ai fini del rispetto del principio di cui all'art. 53 Cost. così come inteso in precedenza.

---

(<sup>160</sup>) Viene ad assumere, così, i tratti caratteristici della traslazione d'imposta P. BORIA, *cit.*, 972.

A ben vedere, infatti, relativamente a tale questione generale, la posizione della dottrina e della giurisprudenza non è unanime.

Da un lato, autorevole dottrina <sup>(161)</sup> e la giurisprudenza di legittimità <sup>(162)</sup>, ritengono che affinché sia rispettato l'art. 53, comma 1 Cost., il legislatore debba prevedere sempre l'obbligatorietà della rivalsa. Il principio della capacità contributiva, infatti, richiede che, dal punto di vista soggettivo, sia proprio il patrimonio del soggetto che manifesta la capacità contributiva a restare inciso dal tributo, data la correlazione stabilita dalla norma costituzionale tra il soggetto ("tutti") e l'oggetto (la concorrenza alle spese pubbliche) <sup>(163)</sup>.

Per tale tesi non può ritenersi legittima l'attribuzione di un diritto di rivalsa che preveda, tra le sue opzioni di esercizio, anche la possibilità che a rimanere inciso dal tributo sia un soggetto diverso (nel caso di specie, produttore/intermediario) da quello che manifesta effettiva capacità contributiva (*id est*, consumatore finale). Ciò sarebbe contrario all'art. 53, comma 1 Cost.

---

<sup>(161)</sup> Cfr. L. SALVINI, voce *Rivalsa*, *cit.*, 39 e ss.

<sup>(162)</sup> Cass., sent. 5 gennaio 1985, n. 5 Boll. trib., 1985, 1432 ss; Cass., SS.UU. 18 dicembre 1985, n. 6445, Riv. dir. fin. sc. fin., 1986, II, 119 ss. con nota di G. GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta*.

<sup>(163)</sup> Cfr. L. SALVINI, voce *Rivalsa*, *cit.*, 40.

Dall'altro lato, invece, altra parte della dottrina <sup>(164)</sup> ritiene che il legislatore sia libero di prevedere un diritto, anziché un obbligo di rivalsa, purché non imponga ad un soggetto di pagare l'imposta per una capacità contributiva altrui non riconoscendogli la possibilità di rivalersi. Tale dottrina, considera, pertanto, conformi all'art. 53 Cost., anche quelle norme che prevedono un diritto di rivalsa (c.d. rivalsa facoltativa), cioè è sufficiente la previsione solo di un diritto di rivalsa ai fini di legittimità costituzionale di una norma impositiva. Se poi il soggetto che può esercitare la rivalsa non si avvale di tale diritto, ciò non è sufficiente a rendere incostituzionale la previsione legislativa.

Alla stregua delle considerazioni fin qui svolte, al fine di verificare la con divisibilità o meno dell'una o dell'altre tesi, con riferimento al settore delle accise, non si può prescindere dal verificare gli effetti delle stesse, relativamente alla coerenza con il principio costituzionale di capacità contributiva più volte richiamato.

Innanzitutto, bisogna partire da due corollari: 1) per le accise, come già detto, non è prevista legislativamente una rivalsa, né come

---

<sup>(164)</sup> G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, Rass. trib., 1986, 128 e ss.; ID., *Manuale, parte generale*, Padova, 2003, 153 e ss.; G. GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta*, cit., 128 ss.

obbligo né come diritto; 2) tra le norme del t.u.a. sono, poi, previste due ipotesi in cui viene attribuito al produttore (ed in generale ai venditori) un “diritto” di rivalsa: l’art. 56, 1 comma, del t.u.a., in base al quale il produttore ha il diritto di rivalersi dell’accisa sull’energia elettrica nei confronti dei consumatori; e l’art. 16, comma 3, del t.u.a., che prevede la possibilità per il soggetto passivo di addebitare ai cessionari dei prodotti il tributo se evidenzia distintamente l’accisa da lui assolta nella fattura relativa alla cessione dei prodotti (<sup>165</sup>).

Dopo una breve illustrazione delle due tesi esposte i dubbi che possono sorgere sono i seguenti: può la previsione di un diritto di rivalsa espresso in sole due ipotesi lasciare spazio interpretativo per giustificare l’adesione alla prima tesi citata, cioè dar modo all’interprete di desumere che il legislatore ha espressamente attribuito un diritto di rivalsa laddove la rivalsa non assuma i connotati dell’obbligatorietà? Ed ancora, è sufficiente l’attribuzione di un diritto di rivalsa nelle due sole fattispecie predette per superare

---

(<sup>165</sup>) La norma continua prevedendo che per quell’importo tale credito ha privilegio generale sui beni mobili del debitore. Non viene attribuito un diritto di rivalsa per l’ulteriore corrispettivo della cessione – come invece per l’Iva – il legislatore, infatti, ha dato per scontato che il prezzo di cessione sia già maggiorato dell’accisa ed attribuisce al cedente il diritto di scorporare, tramite la distinta fatturazione, una quota del corrispettivo già stabilito nel complesso, imputandola a rivalsa del tributo ed offrendo un privilegio (maggiore garanzia di attuazione concreta della traslazione). Cfr. R. SCHIAVOLIN, *cit.*, 26.

i dubbi di costituzionalità derivanti dalla mancata previsione espressa di un generale obbligo di rivalsa?

Aderire alla prima tesi, quella restrittiva, in base alla quale si ha conformità all'art. 53 Cost., solo con la previsione di un obbligo di rivalsa, significa ritenere incostituzionale la struttura delle accise. La traslazione del tributo di cui alle due norme citate riceve una tutela giuridica minore rispetto alle altre ipotesi di traslazione previste nell'ordinamento tributario (<sup>166</sup>), ovvero il soggetto passivo potrebbe anche decidere di non esercitare tale diritto essendo facoltizzato in tal senso. Di conseguenza resterebbe egli stesso inciso dal tributo, con ciò tacciando di incostituzionalità – se sposata la tesi restrittiva – delle norme che prevedono un diritto e non un obbligo di rivalsa rispetto al principio di capacità contributiva. E sopperire alla mancanza della legge con l'interpretazione della *mens legis* nel senso predetto, ovvero desumere la volontà del legislatore di attribuire espressamente un diritto di rivalsa solo per determinate ipotesi in virtù di un generale ed implicito obbligo di rivalsa, non sembra potersi giustificare né trovare fondamento nella lettera delle norme del t.u.a.

---

(<sup>166</sup>) Si pensi all'Iva o alla ritenuta alla fonte.

D'altro canto, però, anche aderire alla tesi per cui è legittima la previsione anche solo di un diritto di rivalsa, non fa venir meno i dubbi di costituzionalità rispetto al principio di capacità contributiva <sup>(167)</sup>. Ciò perché secondo tale tesi, è necessaria la previsione quantomeno di un diritto di rivalsa nella disciplina, cosa che, invece, nelle accise è previsto nelle due ipotesi citate.

Volere, dunque, aderire all'una o all'altra tesi significa arrivare alla medesima soluzione: necessità di un intervento legislativo *ad hoc*. Ciò vuol dire che il legislatore dovrebbe riconoscere espressamente vuoi un generale obbligo di rivalsa, tramite una previsione molto simile a quella dettata in materia di Iva <sup>(168)</sup>, (legittimando in questo modo le sole due ipotesi di diritto di rivalsa più volte citate) o, quantomeno, un diritto di rivalsa generalizzato nel settore delle accise.

In conclusione, però, prestando attenzione ad autorevole dottrina <sup>(169)</sup>, dall'analisi delle norme del t.u.a., le quali non pongono mai un obbligo di rivalsa (espresso) nelle accise, la previsione di una rivalsa giuridica non appare necessaria ai fini dell'individuazione

---

<sup>(167)</sup> G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo*, cit., 128 ss.

<sup>(168)</sup> Mi riferisco all'art. 18 del decreto Iva che prevede lo strumento dell'addebito.

<sup>(169)</sup> G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1872 e ss.

della capacità contributiva colpita da tali tributi o della ricostruzione del meccanismo applicativo delle stesse imposte <sup>(170)</sup> <sup>(171)</sup>. Ciò in quanto il soggetto passivo rimane pur sempre “il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l’immissione in consumo e, in solido, il soggetto che si sia reso garante di tale pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l’esigibilità dell’imposta” <sup>(172)</sup> e la traslazione del tributo assume soltanto una funzione economica. Il depositario, infatti, assolve l’obbligo impositivo nei confronti del fisco ed è irrilevante giuridicamente l’eventuale suo trasferimento in avanti dell’imposta <sup>(173)</sup> <sup>(174)</sup>. Solo

---

<sup>(170)</sup> G.M. CIPOLLA, *Presupposto*, cit., 1872 e ss.

<sup>(171)</sup> Altra parte della dottrina, invece, ha ritenuto la traslazione anche se è meramente economica, rilevante sotto il profilo di costituzionalità ex art. 53, comma 1, Cost., I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 171 e ss.; ID., *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, Giur. Cost., 1987, 2317 e ss; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 205; R. SCHIAVOLIN, *La capacità contributiva – Il collegamento soggettivo* in A.A.V.V., “Trattato di diritto tributario” diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, I, 283 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità*, cit., 352 e ss.

<sup>(172)</sup> Art. 2, comma 4, t.u.a.

<sup>(173)</sup> Non si può, infatti, tralasciare che l’istituto della rivalsa non è l’unico strumento legislativo per identificare il trasferimento dell’imposta pagata dal produttore sul consumatore finale. Ci si riferisce alla fissazione autoritativa dei prezzi di alcuni beni. Cosa che avviene anche nel settore delle accise: a tal fine il Governo emana appositi decreti ministeriali aventi cadenza periodica. Il tributo da pagare si determina applicando un’aliquota proporzionale sul prezzo autoritativamente stabilito. Il risultato raggiunto da tale meccanismo è pressoché identico a quello perseguito dalla rivalsa, ed infatti “il meccanismo combinato del prezzo imposto e dell’aliquota su di esso calcolata fa sì che il tributo gravi necessariamente, per l’intero ammontare, sul consumatore finale” Vedi sul punto M. CERRATO, *Spunti*, cit., 234. specificamente all’imposizione dei prezzi. A. AMORTH, voce *Prezzi (Disciplina dei)*, in Enc. Dir., vol. XXXV, Milano, 1986,

per quelle accise che prevedono espressamente la rivalsa (pur se come diritto) potrà parlarsi di rilievo giuridico in quanto si verifica la scissione tra soggetto passivo dell'obbligazione tributarie e soggetto

---

431 e ss.; M. S. GIANNINI, *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1985, 225 e ss.; M. E. SCHINAIA, voce *Prezzi I) Disciplina dei prezzi – Diritto pubblico*, in Enc. Giur., vol. XXIV, Roma, 1991; V. SPAGNUOLO VIGORITA, R. MARRAMA, voce *Prezzi (Disciplina pubblica dei)*, in Noviss. Dig. It., vol. XIII, Torino, 1966, 829 e ss. "E' solo sul piano economico che potrà eventualmente dirsi che la legge colpisce il produttore invece del consumatore, giacchè sul piano giuridico non v'è alcuna possibilità di sostenere che obbligato al pagamento dell'imposta sarebbe stato il consumatore finale 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", A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, 129.

<sup>(174)</sup> La dottrina, quindi, perviene a ritenere che anche per le accise il fenomeno della traslazione si concretizza pur se in modo diverso, in quanto il tributo è strutturato in modo che l'imposta pagata dal soggetto passivo dell'obbligazione tributaria coincida con quella addebitata al consumatore finale che diviene soggetto passivo del tributo. Non si può sottacere come altra parte della dottrina, avallata dalla giurisprudenza comunitaria, aveva, invece, negato l'equiparazione tra rivalsa espressa e imposizione autoritativa dei prezzi, ritenendo che in quest'ultimo caso, l'operatore ben può giocare con gli altri fattori incidenti sul prezzo finale o addirittura accordarsi con i consumatori finali (in quanto non vietato) per non trasferire l'onere tributario a valle. La Corte di Giustizia CE nella sentenza Bianco e Girard (25 febbraio 1988, cause riunite C.331/85, C-376/85 e C-378785, in *Raccolta*, 1988, 1099 e ss.) si era pronunciata precisando che "anche se le imposte indirette sono concepite nella normativa nazionale per essere trasferite al consumatore finale, e anche se di solito, nel commercio, si verifica una traslazione parziale o totale di queste imposte indirette, non è possibile affermare in termini generali che in tutti i casi si abbia effettivamente traslazione del tributo. L'effettiva traslazione parziale o totale dipende infatti da altri casi situati in contesti diversi". Con la sentenza Comateb (Corte di Giustizia, 14 gennaio 1997, casue C-192/95 e C-218/95) la Corte afferma che neppure l'esistenza di un obbligo legale ad incorporare il tributo pagato nel prezzo di costo del prodotto considerato consente di presumere che l'onere del tributo sia stato interamente traslato. La fattispecie oggetto di tale sentenza è di assoluto rilievo vista l'analogia che presenta con il sistema delle accise italiano. Tratta vasi, infatti, di un rinvio pregiudiziale fatto dal tribunale d'Instance di Parigi volto ad ottenere delucidazioni sulla possibilità di uno Stato membro di opporsi alla ripetizione di un tributo non dovuto eccedendo l'avvenuta traslazione sull'acquirente laddove tale fenomeno sia imposto dalla normativa nazionale. La risposta della Corte fu netta come detto. Cfr. M. ALLENA, *Gli effetti cit.*, 52.



passivo del tributo, consentendo di riferire a quest'ultimo la capacità contributiva colpita <sup>(175)</sup>.

In tal senso, la dottrina, che ci sembra di condividere, affrontando il tema della rivalsa nelle imposte sui redditi e nell'Iva, rileva che “assai difficilmente la questione di costituzionalità potrà essere posta (*in altri tributi*; corsivo mio): essa infatti può acquistare rilevanza solo in una controversia avente ad oggetto patti contrari all'esercizio della rivalsa, patti che debbono essere in pratica assai rari, dal momento che con riguardo a tali tributi l'esercizio della rivalsa è prassi invalsa” <sup>(176)</sup>.

#### *1.4.1. Segue. Ancora sulle accise e sull' Iva.*

Nell'ambito del settore delle accise, è bene evidenziare, che il legislatore nell'individuazione del depositario quale soggetto passivo ha risposto anche ad esigenze di semplificazione in generale, di più celere e sicura riscossione nonché di controllo del tributo. Stessa esigenza ha ispirato il legislatore nell'Iva, dove l'individuazione dei

---

<sup>(175)</sup> Sulla scissione tra soggetto passivo dell'obbligazione tributaria e soggetto passivo del tributo vedi A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, Riv. dir. fin. e sc. fin., 1969, I, 21 e ss.

<sup>(176)</sup> L. SALVINI, voce *Rivalsa*, cit., 41. In tal senso vedi anche A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie – Lineamenti*, Milano, 1968, 98 e ss.; F. GALLO, voce *Imposta*, cit., 673 e ss.

soggetti passivi negli imprenditori e nei lavoratori autonomi ovvero in coloro che hanno l'obbligo di tenuta delle scritture contabili, realizza una semplificazione generale.

E' sicuramente molto più facile e sicuro effettuare il prelievo tributario su pochi soggetti (vuoi depositari vuoi soggetti Iva) rispetto ad un'imposizione gravante su ogni soggetto che acquista un bene sottoposto ad accisa o ad Iva (pur se, chi resta inciso dal tributo in ultima analisi sono, sia nelle prime che nella seconda, comunque i consumatori finali tramite traslazione dell'imposta ovvero rivalsa *ex lege*).

Per soggetti passivi dell'IVA si intendono coloro che effettuano cessioni di bene e prestazioni di servizi (oggettivamente) soggette all'IVA nell'esercizio di imprese o di arti e professioni ovvero che effettuano, nell'esercizio di tali attività, importazioni o operazioni intracomunitarie. Tali soggetti sono definiti, per l'appunto, contribuenti di diritto dell'IVA in quanto obbligati ad applicare l'imposta. Sono perciò contrapposti ai consumatori finali che sono i contribuenti di fatto in quanto sono coloro che effettivamente sostengono l'onere dell'imposta.

Sono però, i soggetti passivi dell'Iva a dover addebitare l'imposta come maggiorazione del prezzo dei beni ceduti o dei servizi prestati e diventano debitori verso il Fisco della stessa così addebitata relativa alle operazioni imponibili, anche intracomunitarie, effettuate (art. 17/1, DPR 26/ ottobre 1972, 633, art. 37, D.L. 30 agosto 1993, 331). Sono ancora tali soggetti ad essere sempre obbligati agli adempimenti formali di documentazione, registrazione e dichiarazione delle operazione soggette all'Iva previsti per l'applicazione dell'imposta, anche se di fatto non sono debitori dell'imposta (art. 17/1, DPR 26/10/72, 633; art. 44/1, I, DL 30/8/93, 331).

Così pure nelle accise, sono i titolari dei depositi fiscali (ovvero i nuovi soggetti passivi così come individuati dal 2010 in poi, quali il depositario autorizzato, l'operatore registrato, l'operatore non registrato e il rappresentante fiscale) ad ottemperare agli obblighi formali e di pagamento.

## II PARTE: I principi comunitarie in materia di accise.

### *1. Le Direttive nel settore delle accise.*

Le fonti comunitari di maggiore incisività in materia di regolamentazione della accise sono le direttive comunitarie <sup>(177)</sup>. Come ben noto, tali fonti non sono direttamente efficaci negli Stati membri ma richiedono un intervento normativo *ad hoc* di recepimento (di regola una legge ordinaria), salvo che si tratti di una direttiva c.d. *self-executive*, ovvero che presenta i caratteri della chiarezza, della precisione e della incondizionalità <sup>(178)</sup>.

---

<sup>(177)</sup> L'art. 249 del Trattato CEE ne disciplina l'efficacia prevedendo che una "direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli altri organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi". Vi sono però dei casi in cui le Direttive sono direttamente efficaci ed applicabili nei rapporti con i singoli cittadini di uno Stato membro. Le direttive si differenziano dai Regolamenti comunitari che, come noto, hanno portata generale ed obbligatoria in tutti i loro elementi e sono direttamente applicabili in ciascuno degli Stati membri. Cfr.

<sup>(178)</sup> "In tutti i casi in cui disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere nei confronti dello Stato, tanto se questo non ha trasposto tempestivamente la direttiva nel diritto nazionale, quanto se esso l'ha trasposta in modo inadeguato. Sarebbe infatti incompatibile con la natura cogente che l'art. 189 del Trattato attribuisce alla direttiva l'escludere, in linea di principio, che l'obbligo che essa impone possa essere fatto valere dagli interessati. Di conseguenza lo Stato membro che non abbia tempestivamente adottato i provvedimenti d'esecuzione prescritti dalla direttiva, non può opporre ai singoli l'inadempimento, da parte sua, degli obblighi ch'essa implica" (sentenza Marshall del 26 febbraio 1986, C-152/84). Tale principio era stato già statuito nella sentenza Van Duyn contro Home Office, del 4 dicembre 1974, con la quale la CGUE ha espresso la propria posizione in merito all'eventuale efficacia diretta di una norma contenuta in una direttiva comunitaria, affermando che: "(...) nei casi in cui le autorità comunitarie abbiano, mediante direttiva, obbligato gli stati membri ad adottare un determinato comportamento, la portata dell'atto sarebbe ristretta se i singoli non potessero far valere in giudizio la sua efficacia e se i giudici nazionali non potessero prenderlo

Le direttive comunitarie sono state, per l'appunto, i punti focali del processo di armonizzazione avviatosi anche nel settore delle accise.

In particolare, nel 1992, il Consiglio CEE ha emanato, come anticipato nel capitolo I, una serie di direttive inerenti le imposte indirette, diverse dell'IVA, gravanti sulla produzione o sui consumi di alcuni prodotti, tra le quali, la direttiva n. 92/81 (<sup>179</sup>), la direttiva del 25 febbraio 1992, n. 12, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (<sup>180</sup>), e la direttiva n. 92/82 del 19 ottobre 1992, inerente al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali, come modificata dalla direttiva n. 94/74 (<sup>181</sup>). Ed infine, di rilevante

---

*in considerazione come norma di diritto comunitario". In sintesi la direttiva è di immediata applicazione se incondizionata, e sufficientemente precisa.*

(<sup>179</sup>) All'art. 8, n.1, lett. A), prevedeva, tra l'altro, che "(...) *oltre alle disposizioni generali relative alle esenzioni per uso determinato dei prodotti soggetti ad accisa, contenute nella direttiva 92/12/CEE e fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dall'accisa armonizzata i prodotti elencati in appresso alle condizioni da essi stabilite, allo scopo di garantire un'agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasione o abusi: a) gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento (...)*".

(<sup>180</sup>) All'art. 3, stabiliva: "*1) La presente direttiva è applicabile a livello comunitario, ai prodotti seguenti, come definiti dalle stesse direttive ad essi relativi: gli oli minerali, l'alcole e le bevande alcoliche, i tabacchi lavorati. "I prodotti di cui al paragrafo 1 possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizioni applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta (...)*".

(<sup>181</sup>) Tale direttiva fissava un'aliquota minima d'accisa per taluni oli minerali che ne sono oggetto. In particolare, l'art. 2 rubricato "*Oli minerali oggetto della*

importanza è la direttiva del 16 dicembre 2008, 2008/118/CE, che abroga la direttiva 92/12/CEE (vedi capitolo I) e che è stata recepita nel nostro ordinamento con il più volte citato d.lgs. n. 48 del 2010 (<sup>182</sup>).

## *2. Rimborso delle accise tra normativa nazionale e comunitaria.*

In ambito comunitario, per il tema qui affrontato (l'individuazione del presupposto delle accise) assume maggior rilievo la questione relativa al rimborso dell'imposta indebitamente versata.

Come ben noto, l'istituto del rimborso, in generale, consente la restituzione di somme pagate in eccesso dal contribuente a titolo d'imposta, in base ad una fattispecie impositiva invalida o non completamente realizzata. Le cause di rimborso da indebito riguardano le vicende che investono la legge istitutiva del tributo,

---

*direttiva*” prevedeva che “gli oli minerali riguardano: - benzina con piombo di cui ai codici NC 2710 00 26, 2710 00 34 e 2710 00 36; - benzina senza piombo di cui ai codici NC 2710 00 27, 2710 00 29 e 2710 00 32; - gasolio di cui al codice NC 2710 00 69; - olio combustibile denso di cui ai codici NC da 2710 00 74 a 2710 00 78; - gas liquefatto di cui ai codici NC 2711 12 11 a 2711 19 00; - metano di cui al codice NC 2711 29 00; - petrolio lampante di cui ai codici NC 2710 00 51 e 2710 00 55 (...)”.

(<sup>182</sup>) Si rinvia, poi, al prossimo capitolo per l'indicazioni di ulteriori direttive emanate nel settore delle accise ed in particolare in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

vuoi che si tratti di abrogazione, ovvero di dichiarazione di incostituzionalità, vuoi di interpretazione autentica contro il Fisco, di dichiarazione di incompatibilità del tributo rispetto ai principi dell'ordinamento comunitario, e così via <sup>(183)</sup> <sup>(184)</sup>.

Per quanto riguarda le imposte analizzate (accise), la disciplina del rimborso dell'imposta indebitamente pagata dagli obbligati al versamento è dettata dall'art. 14 del t.u.a, il quale, tra l'altro, stabilisce che: "L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata"<sup>(185)</sup>.

---

<sup>(183)</sup> F. CERIONI, *Per il rimborso delle accise termine decadenziale di due anni*, Corr. Trib., n. 38, 2009, 3131 e ss.; ID., *Il giudice può ritenere ammissibile l'istanza di rimborso proposta dopo due anni dal pagamento del tributo per motivi di equità?*, Riv. Giur. Trib., n. 2, 2009, 162 e ss.; In argomento di rimborso, vedi anche F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 47 e ss.; ID., *Rimborso delle imposte*, in Noviss. Dig. It., Appendice, Voli. VI, Torino, 1986, 824 e ss.; G. TABET., *Rimborso dei tributi*, Enc. Giur. Treccani, Roma, Vol. XXVII, Roma, 1991, 1 e ss., con postilla di aggiornamento di M. BASILAVECCHIA, *Rimborso dei tributi*, Roma, 2002, 1 e ss.

<sup>(184)</sup> La dottrina distingue il rimborso dell'imposta dalla "restituzione" della stessa che dipende, invece, da una legge sopravvenuta che modifichi *ex post* gli elementi costitutivi della fattispecie tributaria, determinando il presupposto di una retrocessione dell'imposta a favore del contribuente senza che il pagamento originario possa essere qualificato come non dovuto o indebito. Nella maggior parte dei casi la restituzione delle imposte consegue all'esercizio di un'autonoma azione di ripetizione dell'indebito rimessa all'iniziativa del contribuente dopo la presentazione all'ufficio competente di un'apposita istanza di rimborso nel termine decadenziale previsto dalle singole leggi d'imposta o, in mancanza, di due anni dal pagamento ovvero se posteriore dal giorno in cui è sorto il diritto alla restituzione (art. 21, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). Cfr. G. TABET, *Rimborso dei tributi*, cit., 1; F. CERIONI, *Il giudice*, cit., 163. Sulla ripetizione dell'indebito nel diritto civile si veda U. BRECCIA, *Il pagamento dell'indebito*, in "Trattato di diritto privato diretto da P. Rescigno"; vol. 9, Torino, 911 e ss.

<sup>(185)</sup> Art. 14 t.u.a.: "**I. Le somme dovute a titolo d'imposta o indebitamente abbunate o restituite si esigono con la procedura di riscossione coattiva prevista**

In base al combinato disposto di tale ultima norma e dell'art. 2 del t.u.a., più volte citato, il rimborso dell'accisa, dunque, si ricollega a: 1) mancata realizzazione della condizione per l'esigibilità dell'imposta, che consiste nell'immissione in consumo dei prodotti nel territorio dello Stato (che può verificarsi per diverse ragioni, quali ad esempio l'esportazione del prodotto o la spedizione dello stesso in un altro Paese comunitario, ciò in quanto l'acquirente pagherà l'accisa in quel Paese); 2) destinazione del prodotto ad un impiego diverso da quello per il quale l'accisa è stata originariamente assolta (esempi possono riscontrarsi nei casi di impiego di prodotto energetico in uso diverso dalla carburazione o dalla combustione (art.

---

*dal decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43, e successive modificazioni. Prima di avviare tale procedura gli uffici spediscono mediante raccomandata postale, un avviso di pagamento fissando un termine di 15 giorni per l'adempimento, decorrente dalla data di spedizione del predetto avviso. 2. L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata. Il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento. Sulle somme da rimborsare sono dovuti gli interessi nella misura prevista dall'articolo 3 a decorrere dalla data di presentazione della relativa istanza. 3. I prodotti assoggettati ad accisa immessi in consumo possono dar luogo a rimborso della stessa, su richiesta dell'operatore nell'esercizio della attività economica da lui svolta, quando sono trasferiti in un altro Stato membro o esportati. Il rimborso compete anche nel caso in cui vengano autorizzate miscele dalle quali si ottiene un prodotto per il quale è dovuta l'accisa di ammontare inferiore a quella pagata sui singoli componenti. L'istanza di rimborso è presentata, a pena di decadenza, entro due anni dalla data in cui sono state effettuate le operazioni. 4. Il rimborso può essere concesso anche mediante accredito dell'imposta da utilizzare per il pagamento dell'accisa. In caso di dichiarazioni infedeli, volte a ottenere il rimborso dell'imposta per importi superiori a quelli dovuti, si applicano le sanzioni previste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento ed al pagamento dell'imposta. 5. Non si fa luogo al rimborso, nè si provvede alla riscossione, di somme non superiori a lire 20.000".*



21 del t.u.a.) (<sup>186</sup>); 3) ovvero nei casi di destinazione dell'alcole ad un uso non potabile (art. 27, comma 3, del t.u.a.) (<sup>187</sup>), soggetto ad aliquota ridotta o, ancora, del tutto esente da imposta.

Il rimborso costituisce, inoltre, lo strumento previsto dalla normativa sulle accise tramite cui il contribuente può beneficiare di agevolazioni d'imposta. L'art. 24 del t.u.a., al comma 2, dispone, infatti, che "le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata" precisando che la restituzione può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14 in virtù della quale è riconosciuto al contribuente un credito d'imposta da utilizzare per il pagamento dell'accisa dovuta per le successive immissioni in consumo di prodotti soggetti alla medesima imposizione.

---

(<sup>186</sup>) Per una più ampia trattazione dei prodotti energetici si rinvia al capitolo successivo.

(<sup>187</sup>) Il rimborso costituisce, inoltre, lo strumento previsto dalla normativa sulle accise tramite cui il contribuente può beneficiare di agevolazioni d'imposta. L'art. 24 del t.u.a., al comma 2, dispone, infatti, che "le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata" precisando che la restituzione può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14 in virtù della quale è riconosciuto al contribuente un credito d'imposta da utilizzare per il pagamento dell'accisa dovuta per le successive immissioni in consumo di prodotti soggetti alla medesima imposizione. Anche il D.M. 12 dicembre 1996, n. 689 chiarisce 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 specifica e diversa disciplina legislativa (art., 1, comma 2).

A livello nazionale, con riguardo al diritto di rimborso, viene in rilievo anche il regolamento ministeriale n. 689 del 12 dicembre 1996, al cui art. 1 stabilisce che il rimborso dell'accisa relativa ai prodotti immessi in consumo in territorio nazionale e successivamente destinati al consumo in altro Paese comunitario o esportati (art. 14, comma 3, t.u.a.) è concesso anche mediante accredito da utilizzare per il pagamento dell'accisa dovuta per l'immissione in consumo di prodotti soggetti alla medesima imposta<sup>(188)</sup>. Nei successivi artt. 2, 3, 4 e 5, il citato regolamento illustra le fattispecie in cui nasce un diritto al rimborso, tra le quali l'immissione in consumo in altri Paesi comunitari di prodotti

---

<sup>(188)</sup> Con tale modalità è concesso il rimborso anche nei seguenti casi: 1) in caso di impiego di oli minerali in usi esenti o assoggettati ad aliquota di imposta ridotta, quando non è prevista una specifica, diversa disposizione legislativa (art. 24, comma 2, t.u.a.); 2) in caso di impiego di alcole e bevande alcoliche in usi esenti o assoggettati ad aliquota d'imposta ridotta o quando i suddetti prodotti sono ritirati dal commercio perché divenuti non idonei al consumo umano (art. 27, comma 4 e 6, t.u.a.); 3) nel caso di reimmissione in deposito fiscale di prodotti assoggettati ad accisa (art. 6, comma 6, t.u.a.); 4) quando i prodotti sottoposti alle imposte di cui all'art. 62, t.u.a., denominate "accise non armonizzate" sono immessi in consumo in altro Paese comunitario, esportati o impiegati in usi agevolati (art. 61, comma 2, t.u.a.); 5) quando si rende dovuto il rimborso dell'imposta di consumo sull'energia elettrica (art. 56, comma 6, t.u.a.); 6) quando in caso di irregolarità nella circolazione sorge il diritto al rimborso in conseguenza dell'individuazione in altro Paese comunitario del luogo in cui l'irregolarità medesima è stata commessa (art. 7, comma 1, lett. e) t.u.a.); 7) nel caso in cui vengono autorizzate 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 3, secondo periodo, t.u.a.); 8) in qualsiasi altro caso in cui l'imposta sia stata indebitamente corrisposta (art. 14, comma 2, t.u.a.).

assoggettati ad accisa (<sup>189</sup>), l'immissione in consumo in altri Paesi comunitari di prodotti assoggettati ad accisa non armonizzata e l'esportazione di prodotti assoggettati ad accisa armonizzata o non armonizzata.

Le domande di rimborso devono essere presentate in due esemplari (se è richiesto in denaro) oppure in tre esemplari (se, invece, deve essere concesso mediante riaccredito) *ex art. 6 D.M. n. 689/1996*. L'Ufficio delle dogane (UTF) sarà, quindi, tenuto a verificare la regolarità formale della domanda, della documentazione allegata e della congruità sostanziale del rimborso richiesto. Il credito d'imposta può essere trasferito anche ad un altro soggetto che deve essere specificatamente indicato nella domanda. Dal rinvio che l'art. 24 del t.u.a fa all'art. 14 del medesimo atto, l'istanza di rimborso

---

(<sup>189</sup>) Per questa fattispecie, il regolamento prevede che per ottenere il rimborso dell'imposta, è necessario che il soggetto che ha effettuato l'operazione rispetti la procedura *ex art. 11, comma 2, del decreto n. 210 del 1996*. In base a tale decreto lo speditore dei beni è tenuto a prestare cauzione a garanzia del pagamento dell'accisa nel Paese di destinazione. Inoltre tale soggetto è tenuto a: a) presentare anteriormente alla spedizione, una dichiarazione ai fini del rimborso, dimostrando l'avvenuto pagamento dell'accisa; b) ad appurare il buon esito della spedizione mediante ricezione dell'esemplare n. 3 del DAS, non coperto da cauzione, fino alla Dogana nazionale dalla quale viene emesso il documento previsto per il transito interno. Dopo l'accertamento del buon esito del trasferimento intracomunitario, lo speditore presenta al competente Ufficio la domanda di rimborso, con la quale, per quanto riguarda la procedura di cui all'art. 11, comma 2, del decreto del 1996, trasmette l'esemplare n. 3 del DAS munito delle attestazioni e corredato della documentazione prescritta. Cfr. B. SORRENTINO – E. PASCA, *Le accise, prodotti energetici ed elettricità. Normativa nazionale e comunitaria*, Milano, 2008, 59 e ss.

deve essere presentata, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento<sup>(190)</sup> .

A livello comunitario, invece, all'indomani dell'entrata in vigore del Trattato di Roma <sup>(191)</sup>, il diritto al rimborso poneva un

---

<sup>(190)</sup> Al riguardo vedasi Comm. Trib. Reg. Toscana - Livorno, sez., XIV, sent. 20 marzo 2009, n. 28, con la quale la CTR, chiamata a pronunciarsi su un'istanza di rimborso dell'accisa sui lubrificanti (imposta dichiarata incompatibile con l'ordinamento comunitario prima dell'entrata in vigore dalla direttiva sui prodotti energetici 2003/96/CE del 27 ottobre 2003, CGCE, sent. 25 settembre 2003, causa C-437/01, in Giur. Imp. 2003, 1555 con commento di F. CERIONI, *I limiti all'introduzione di imposte dirette nel settore delle accise armonizzate secondo la Corte di Giustizia*) ha ribadito la portata generale del termine di decadenza per il rimborso delle accise indebitamente versate. La Corte ha chiarito, infatti, che il termine di due anni, in tema di rimborso delle accise, deve essere osservato qualunque sia il motivo per cui si chiede il rimborso e, dunque, "anche se si afferma l'insussistenza del presupposto impositivo". Cfr. F. CERIONI, *Per il rimborso, cit.*, 3131 e ss. *Contra* Comm. Trib., Prov. Emilia-Romagna – Reggio Emilia, sez. I, 27 ottobre 2008, n. 176, che ha considerato ammissibile l'istanza di rimborso dell'accisa proposta dopo due anni dalla corresponsione dell'imposta, ritenendo che il termine previsto dall'art. 14, comma 2, del t.u.a. secondo cui il rimborso delle accise deve essere richiesto dal contribuente, a pena di decadenza, entro due anni dalla data di pagamento, si applichi 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 (nel caso di specie si fa riferimento all'aliquota d'accisa sul GPL utilizzato nel servizio di trasporto delle persone). Si conviene con attenta dottrina nel ritenere che il giudice emiliano sia incorso in un grave errore di giudizio nella sentenza citata riconoscendo la spettanza del diritto al rimborso e giungendo ad una soluzione equitativa della controversia. I giudizi secondo equità, però, sono ammessi nel nostro ordinamento soltanto in ipotesi tassativamente previste dal codice di procedura civile tra le quali non rientrano i giudizi tributari. Le Commissioni Tributarie, quindi, devono pronunciarsi sempre secondo diritto (art. 113 c.p.c. giusto il rinvio dall'art. 1 del d.lgs. n. 546/92). F. CERIONI, *Il giudice, cit.*, 162 e ss.

<sup>(191)</sup> L'accordo è stato firmato in data 25 marzo 1957 ed è entrato in vigore il 14 gennaio 1958. Cfr. G. BOSCO, *Commentaire de l'Act unique europeen*, in Ca. R. Eur., 1987, 355; CARUSO, *Il Trattato sull'Unione Europea, in europa e Mezzogiorno*, 1992, n. 24, 1; M. P. CHITI, *Il Trattato sull'Unione Europea e la sua influenza sulla Costituzione italiana*, in Riv. It. Dir. Pub. Com., 1993, 343; C. CURTI GIALDINO, *Il Trattato di Maastricht sull'Unione Europea: genesi, struttura, contenuto, processo di ratifica*, Roma, 1993; A. TIZZANO, *Profili*

problema di non poco rilievo: l'individuazione della fonte normativa del diritto stesso per le imposte incompatibili con il diritto comunitario, ovvero se fosse necessario individuare una norma espressa nell'ordinamento comunitario o se bastasse la norma generale interna relativa alla ripetizione dell'indebito (art. 2033 c.c.)<sup>(192)</sup>.

---

*generali del trattato di Amsterdam*, in A.A.V.V., *Il diritto dell'Unione Europea*, Milano, 1998, 267.

<sup>(192)</sup> E' vivacemente dibattuta in dottrina la questione dell'esperibilità dell'azione di ripetizione d'indebito ex art. 2033 c. c. nella materia tributaria. Parte della dottrina, infatti, ha affermato che l'art. 2033 c. c. è applicabile anche per i tributi in quanto tale norma avrebbe il ruolo di regola di diritto comune, "applicabile tanto ai rapporti interprivati che a quelli di diritto pubblico ed, in particolare, a quelli di diritto tributario" (F. TESAURO, *Il rimborso*, cit., 8, ID., *Sui rimedi giurisdizionali contro l'iscrizione a ruolo di somme non dovute*, in Riv. Dir. Fin., 1974, II, 297; M. C. FREGNI, voce *Rimborso d'imposta*, Digesto Comm., Agg., Torino, 2000, 162. Nel senso che la *condictio indebiti* sia applicabile anche ai rapporti di diritto tributario, A. E. GRANELLI, *Sulla inesistenza di un principio generale di irripetibilità del tributo*, Giur. It., 1972, I, 2 e ss.; P. MERCATALI, *Le azioni di accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del solve et repete*, Giust. Civ., 1975, IV, 11; E. POTITO, *Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito in materia tributaria*, Riv., Dir. Fin., 1974, I, 153). Altra parte della dottrina, invece, non condivide la tesi dell'operatività dell'art. 2033 c. c. nel diritto tributario in base a considerazioni di diritto processuale, ovvero dal momento che il decreto del processo contiene di già una compiuta disciplina dell'azione di rimborso dei tributi esperibile dinanzi alle commissioni tributarie (P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario (struttura, oggetto, organi, azioni)*, Milano, 1974, 562 e 567; N. D'AMATI, *Accertamento negativo del debito d'imposta ed iscrizione tecnica preventiva*, Boll. Trib., 1977, 1333; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 8, nt. 50) . anche la giurisprudenza non è unanime sulla questione: alcune pronunce hanno escluso l'applicabilità dell'art. 2033 c. c. alle liti tributarie in virtù delle disciplina già prevista per il processo tributario, per cui ammettere un giudizio di accertamento, volto a verificare la mancanza o il venir meno della causa originaria del rapporto tributario vuol dire creare un'incompatibilità con il sistema di tutela del contribuente. Tali sentenze ritengono inapplicabile l'art. 2033 c. c. alla materia tributaria in virtù della riserva alla giurisdizione tributaria della cognizione sulle questioni della debenza delle somme ex artt. 2 e 19 d.lgs. n. 546/92 ( cfr. Cass. civ.,

## 2.1. *La posizione della giurisprudenza delle Corte di Giustizia CE e delle Supreme Corti italiane*

In linea di principio, e secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia ormai costante, il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse da uno Stato membro in violazione di norme comunitarie costituisce “la conseguenza ed il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni comunitarie che vietano le tasse di effetto equivalente ai dazi doganali <sup>(193)</sup> o, a seconda dei

---

S.S.U.U., 14 maggio 2001, n. 207, in *Giur. It.*, 2001, I, 1522; Cass. civ., 24 novembre 1989, n. 5076, in *Fisco*, 1990, 430; *Comm. Trib. Centr.*, 13 febbraio 1989, n. 1200, in *Comm. Trib. Centr.*, 1989, I, 149; Cass. Civ., 20 luglio 1993, n. 8088, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, II, 802 con nota di A. PACE, *Rimborso di versamenti diretti. La giurisprudenza di consolida*). In altre pronunce, più recenti, invece, la Cassazione ha riconosciuto espressamente l’esperibilità dell’azione di cui all’art. 2033 c. c. nel diritto tributario, precisando che gli unici presupposti sono l’avvenuto pagamento e la mancanza di causa (cfr. Cass. civ., 22 luglio 2002, n. 10725). Cfr. C. ATTARDI, *Inversione dell’onere della prova nelle azioni di rimborso e principio costituzionale di ragionevolezza*, *Giur. It.*, n. 6, 2003, 1277.

<sup>(193)</sup> La definizione di “tasse ad effetto equivalente” fu di difficile individuazione. Un ruolo decisivo ai fini di tale individuazione è stato quello della Corte di Giustizia CE. La prima sentenza che viene in rilievo è quella del 1962, ovvero Corte di Giustizia CE, 14 dicembre 1962, cause riunite C-2 e 3/1962, in *Raccolta della Giurisprudenza della Corte di Giustizia*, 1962, VIII, 805 e ss. In tale occasione i giudici precisarono che la tassa ad effetto equivalente può essere considerata, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, “come un diritto imposto unilateralmente sia all’atto dell’importazione, sia in un successivo momento e che, colpendo specialmente una merce importata da un Paese membro, ad esclusione del corrispondente prodotto nazionale, produce il risultato di alterarne il prezzo e di incidere così sulla libera circolazione delle merci, alla stregua di un dazio doganale”. Si veda anche Corte di Giustizia CE n. 52 e 55/1965, in *Raccolta*, 1965, vol. XII, 346 e ss.; Corte di Giustizia CE, n. 24/1968, in *Raccolta* 1968, vol. XV, 200 e ss.; Corte di Giustizia CE n. 3/1969, in *Raccolta* 1969, vol. XV, 221 e ss. Nella sentenza Corte di Giustizia CE, 10 dicembre 1968, n. 7/68 in *Foro it.*, 1969, IV, 89 e ss., i giudici affermarono che: “integrano la nozione di tassa ad effetto equivalente anche tributi posti in essere in funzione della tutela di interessi di ordine pubblico o comunque ai quali tutti gli

casi, l'applicazione discriminatoria di tasse interne, nell'interpretazione loro data dalla Corte" <sup>(194)</sup>. Pertanto, quando i tributi riscossi sono dichiarati incompatibili con l'ordinamento comunitario, lo Stato è tenuto a rimborsare i medesimi tributi <sup>(195)</sup>.

In materia di rimborso delle accise, però, al centro dell'attenzione della Corte di Giustizia Europea e delle Corti Supreme italiane è stata la disposizione contenuta nella normativa nazionale e, più specificatamente, nell'art. 29, comma 2, della legge

---

stati attribuiscono massima rilevanza". In dottrina: S. ARMELLA, *Osservazioni in materia di tasse ad effetto equivalente, divieto di discriminazione e ripetizione dell'indebito*, nota a Cass., 18 aprile 1994, n. 9797, Dir. Prat. Trib., 1996, II, 305; ID. *I dazi doganali*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2002, 1050 e ss.; BARENTS, *New Development in measures having equivalent effect*, in *Common Market Law Review*, 1981, 271; D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, Parigi, 1988, 125 e ss.; M. MARESCA, *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1984; A. MATTERA RICIGLIANO, *Il mercato unico europeo*, Torino, 1990, 34 e ss.; A. MURATORI, *Sulla nozione di tassa ad effetto equivalente ad un dazio doganale*, nota a Corte di Giustizia 1 luglio 1969, causa 24/1968m e 1 luglio 1969, cause riunite 2 e 3 del 1969, Dir. Prat. Trib., 1970, II, 958 e ss.; ID. *Dogana (ordinamento)*, in App. Nov. Dig., 1980, III, 143 e ss.; ID. *Conseguenze giuridiche dell'incompatibilità con la normativa comunitaria del diritto per servizi amministrativi e del diritto statistico per il periodo anteriore alla loro abrogazione*, Dir. Prat. Trib., 1972, II, 1268 e ss.; ID. *Riflessi della normativa comunitaria sull'ordinamento italiano*, Padova, 1969, 10 e ss.; N. PARISI, *A proposito del diritto al rimborso di tasse di effetto equivalente a dazi doganali*, Dir. Comm. e sc. Internaz., 1981, 405.

<sup>(194)</sup> *Ex multis*: CGCE, 9 novembre 1983, causa C-199/82, Amministrazione delle finanze dello Stato c/ San Giorgio s.p.a.; 2 febbraio 1988, causa 309/85, Barra c/ Stato belga; 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz Anonimos etairia geniki emporiki-viomichaniki kai antiprossopeion c/ Stato greco; 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Societè Comateb c/ Directeur generel des douanes et droits indirects.

<sup>(195)</sup> Cfr. G.M. CIPOLLA, *Dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione*, Rass. Trib., III, 2007, 704 e ss.

29 dicembre 1990, n. 428 e prima ancora nell'art. 19 del decreto legge, 30 settembre 1982, n. 688 <sup>(196)</sup>.

L'art. 19 citato <sup>(197)</sup>, definito da autorevole dottrina "mostro giuridico" <sup>(198)</sup>, infatti, prevedeva un particolare onere probatorio: il

---

<sup>(196)</sup> Furono diverse le cause che portarono all'emanazione in Italia di una simile norma (così come avvenne anche in Francia). Con l'intervento della Comunità Europea furono dichiarate illegittime, infatti, tutte le norme istitutive di tasse e diritti doganali, vista la loro riconduzione a quella nozione prima analizzata di "tasse ad effetto equivalente ai dazi", eliminati con l'adesione, per l'appunto, alla UE. Aboliti tali tributi, restava da risolvere un problema: i rimborsi a favore dei contribuenti che avevano dovuto pagare tributi non dovuti. L'Italia si ritrovò, quindi, esposta ad un grande rischio finanziario considerando il numero delle cause di rimborso intentate nei suoi confronti. Lo Stato italiano, e l'Amministrazione in generale, ha in un primo momento disconosciuto un diritto al rimborso dei tributi nazionali dichiarati incompatibili con l'ordinamento comunitario. La giurisprudenza comunitaria, però, nei casi *Rewe* (Corte di Giustizia 16 dicembre 1976, causa C-33/76 in Foro It., 1977, IV, 192) e *Comet* (sentenza gemella Corte di Giustizia 16 dicembre 1976, causa C-45/76, in Racc., 1976, 2043) erano di tutt'altro avviso. In tali occasioni, infatti, i giudici precisarono che "in mancanza di una specifica disciplina comunitaria è l'ordinamento giuridico di uno stato membro che designa il giudice competente e stabilisce le modalità procedurali delle azioni giudiziali intese a garantire la tutela dei diritti dei singoli in forza di norme comunitarie aventi efficacia diretta" (ove però tali modalità non siano meno favorevoli di quelle analoghe azioni del sistema nazionale e non rendano impossibile l'esercizio di diritti tutelati, *infra*). L'amministrazione finanziaria italiana provò, allora, un altro *escamotage*, affermando che il rimborso non poteva essere chiesto per i tributi contrari al diritto comunitario versati però prima della pronuncia d'incompatibilità da parte della Corte di Giustizia. Anche tale presa di posizione "stroncata" dalla stessa Corte comunitaria. Con la sentenza *Denkavit* (sentenza 27 marzo 1980, causa 61/79) venne riconosciuta l'applicazione anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa la norma comunitaria che imponeva il divieto di riscuotere tasse ad effetto equivalente a dazi doganali (art. 13, n. 2, Trattato CE). L'Amministrazione finanziaria, ancora, sempre nell'intento di contenere le conseguenze del riconoscimento *tout court* del diritto di rimborso, tentò un'ulteriore via: eccepire in giudizio l'avvenuta traslazione dell'imposta sui terzi quale causa estintiva del diritto al rimborso. Così accadde con l'introduzione dell'art. 19 del d.l. n. 688/82.

<sup>(197)</sup> Art. 19: "1. Chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali alla importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali, anche anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, ha diritto al rimborso delle somme pagate quando prova documentalmente che l'onere relativo



contribuente che agiva per la ripetizione dei diritti doganali, delle imposte di fabbricazione, delle imposte di consumo o dei diritti erariali, aveva l'onere di provare la mancata traslazione dell'imposta assolvere su altri soggetti <sup>(199)</sup>. Prova che doveva essere fornita "documentalmente" <sup>(200)</sup>.

---

non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale. 2. La prova documentale di cui al comma precedente deve essere fornita anche quando le merci, in relazione alle quali il pagamento è stato operato, siano state cedute dopo lavorazione, trasformazione, montaggio, assemblaggio o adattamento di esse. 3. Le merci si presumono cedute nei casi previsti dall'articolo 53, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. 4. I rimborsi delle somme pagate per imposte sul valore aggiunto rimangono regolati unicamente dalle disposizioni concernenti detta imposta. 5. Sono abrogate tutte le disposizioni incompatibili con quelle contenute negli articoli dal 10 fino al presente articolo".

<sup>(198)</sup> E. DE MITA, *Razionalità e certezza della tassazione*, in *La Costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta fondamentale*, Atti del convegno, Milano Università La Cattolica del scaro Cuore, 6 – 7 maggio 1988, Milano, 1990, 396.

<sup>(199)</sup> Per traslazione si intende il processo tramite cui il contribuente di diritto scarica l'onere dell'imposta su altri soggetti che entrano in rapporto di scambio con lui. Data la differenziazione delle imposte tra generali (colpiscono in uguale misura tutti i rami della produzione) e speciali (colpiscono, invece, soltanto alcuni rami della produzione), si giunge a due considerazioni: 1) le imposte sul reddito non si trasferiscono mai se sono generali: colpendo tutti i rami della produzione tali imposte escludono che qualche produttore possa avere convenienza a spostarsi dal campo dove operava prima dell'imposta ad un altro; 2) le imposte sul reddito si trasferiscono se sono speciali e colpiscono produzioni in regime di concorrenza. In tal caso, infatti, esiste la possibilità e la convenienza di trasferire fattori produttivi dal campo tassato ai settori non tassati. La produzione nel campo tassato diminuisce e aumentano i prezzi dei beni prodotti con traslazione dell'imposta sui consumatori. A ben vedere, poi, la traslazione può essere di due tipi: a) "in avanti", se l'imposta viene trasferita dal produttore al consumatore; b) "all'indietro", se il contribuente riesce a diminuire i prezzi dei beni e dei servizi che compra, deducendo l'imposta dal prezzo di domanda, quale sarebbe senza l'imposta. Cfr. P. MASSARI, *La traslazione dell'imposta nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, L'IVA, n. 2, 2002, 109 e ss.

<sup>(200)</sup> La citata disposizione introduce, peraltro, in ambito tributario, una restrizione al generale principio civilistico di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 c.c., in base al quale: "chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha

Sull'argomento della rilevanza della prova della traslazione nelle cause di rimborso di tributi, sono intervenute sia la Corte di Cassazione che la Corte di Giustizia. La prima ha negato la rilevanza giuridica della traslazione chiarendo che il diritto al rimborso sorge per effetto di un pagamento che non doveva essere eseguito, indipendentemente dal fatto che il *solvens* abbia già trasferito su terzi l'incidenza economica negativa del pagamento stesso <sup>(201)</sup> <sup>(202)</sup>.

La Corte di Giustizia, dal canto suo, è intervenuta su altro fronte, ovvero quello della prova documentale richiesta, riconoscendo incompatibile con gli obblighi posti a carico degli Stati membri, dal Trattato Istitutivo CEE <sup>(203)</sup>, la necessità della prova documentale della mancata traslazione su soggetti terzi dell'onere impositivo, precisando come un ordinamento nazionale non possa richiedere tale prova in quanto ciò renderebbe particolarmente

---

pagato. Ha, inoltre, il diritto ai frutti ed agli interessi dal giorno del pagamento, se chi lo ha ricevuto era in mala fede, oppure, se questi era in buona fede, dal giorno della domanda".

<sup>(201)</sup> si veda Corte App. Milano, ord. 21 gennaio 1983, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, II, 211, con nota di S. SCARDULLA; G. GIACALONE, *Quando il verdetto è targato "Europa"*, nota a Cass. 7 aprile 1986, n. 2415, in *Corr. Giur.*, 1986, n. 6, 455 e ss.

<sup>(202)</sup> La Cassazione è intervenuta per riportare equilibrio nella giurisprudenza di merito che, in alcune occasioni, aveva invece accolto la tesi della rilevanza della traslazione ai fini della ripetizione dell'indebito. Così Tribunale di Trento, 17 ottobre 1981, *Dukeceovich c. Amministrazione finanze*, in *Foro it., Rep.*, 1983, voce *Dogana*, n. 72; Tribunale di Trento, 18 febbraio 1982, *Amministrazione Finanze c. Marimex*, *ibidem*, n. 71.

<sup>(203)</sup> L'art. 177 del trattato CEE, firmato a Roma il 25 marzo 1957, stabilisce i casi nei quali la Corte di Giustizia è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale.

difficile il rimborso del tributo, integrando tale condizione una violazione del diritto comunitario <sup>(204)</sup> <sup>(205)</sup>. Sempre secondo la Corte di Giustizia, il diritto di ripetere le somme indebitamente corrisposte a titolo di tributi a uno Stato membro discende, infatti, direttamente dal divieto di imposizione di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali. Le singole normative nazionali possono determinare autonomamente le modalità di richiesta del rimborso ma non possono essere previste condizioni meno favorevoli di quelle applicate nelle analoghe impugnazioni di diritto interno e, comunque, tali da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dalla normativa comunitaria <sup>(206)</sup> <sup>(207)</sup>.

---

<sup>(204)</sup> La Corte di giustizia si concentrò, a differenza della Corte italiana, sulle condizioni di prova fino ad arrivare a costringere il legislatore italiano a modificare la disciplina prevista nell'art. 19 del d.l. n. 688/82. LA Corte di Cassazione, invece, si occupò del profilo sostanziale e di come non si potesse presumere semplicemente che la traslazione delle imposte ricollegasse ad essa determinati effetti giuridici. M. ALLENA, *Gli effetti, cit.*, 134.

<sup>(205)</sup> Abbiamo già citato la sentenza San Giorgio (causa 199/82 in Foro it., 1984, IV, 297) con la quale i giudici, appunto, affermarono che gli Stati membri non possono subordinare il rimborso di tributi nazionali riscossi in contrasto con l'ordinamento comunitario alla prova che gli stessi non sono stati trasferiti su altri soggetti, qualora siano previsti criteri di prova che rendano praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto.

<sup>(206)</sup> Cfr. Corte di Giustizia CE, 9 novembre 1983, causa C-199/82, Amministrazione delle finanze dello Stato c/ San Giorgio s.p.a; Corte di Giustizia CE, sent. 15 dicembre 1976, causa C-45/76; sent. 27 febbraio 1980, causa C-68/79; sent. 27 marzo 1980, causa C-61/79; sent. 10 luglio 1980, causa C-826/79.

<sup>(207)</sup> Degna di nota è anche la sentenza della Corte di Giustizia del 24 marzo 1988, in Giust. Civ., 1989, I, 1955, con nota di R. F. IANNONE, *Ancora una pronuncia sull'art. 19 d.l. 30 settembre 1982 n. 688*, che sancì tre principi cardine in materia: 1. In difetto di una normativa comunitaria in tema di rimborso di tributi compete

Il diritto comunitario, poi – come specificato anche dai giudici comunitari – non impedisce ad un sistema giuridico nazionale di rifiutare il rimborso di tributi indebitamente riscossi, qualora ciò si traduca in un arricchimento senza giusta causa da parte degli aventi diritto ed i giudizi nazionali possono tener conto che tali tributi abbiano potuto essere incorporati nel prezzo di rivendita dei beni e, quindi, trasferiti sugli acquirenti <sup>(208)</sup>. Tali pratiche, infatti, non sono in contrasto con i principi comunitari.

A differenza, invece, come detto, della pretesa di mezzi di prova che rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di rimborso. In particolare, ci si riferisce alle presunzioni ed ai criteri di prova del trasferimento dell'onere tributario gravanti sul contribuente, a maggior ragione qualora prevedano l'esclusione di qualsiasi mezzo non documentale <sup>(209)</sup>. “In un'economia concorrenziale il provare un simile trasferimento è subordinato ad un tale numero di condizioni, il cui incerto verificarsi non può sempre

---

agli Stati membri garantire tale diritto, 2. Il diritto comunitario non esclude che si debba tenere conto dell'eventuale traslazione dei tributi su altri operatori economici o consumatori; 3. Sono in conflitto con il diritto europea tutte le modalità che si traducono nell'impossibilità o eccessiva difficoltà di ottenere il rimborso.

<sup>(208)</sup> Corte di Giustizia CE, sent. 27 febbraio 1980, causa C-68/79, cit.

<sup>(209)</sup> Si è, infatti, parlato di *probatio diabolica*, in quanto il contribuente era tenuto a produrre in giudizio dei documenti inerenti un periodo nel quale egli non era assolutamente tenuto a preconstituirli. M. ALLENA, Gli effetti, cit., 134 e ss.

essere imputato alla persona tenuta al pagamento di un tributo contrario al diritto comunitario”<sup>(210)</sup>.

La Corte di Giustizia, poi, non ha perso occasione per ribadire allo Stato italiano “il fatto che i giudici di uno Stato membro riconoscano la preminenza e l’efficacia diretta del diritto comunitario non dispensa lo Stato stesso dall’obbligo di eliminare dal proprio ordinamento giuridico interno le disposizioni incompatibili con il diritto comunitario, la loro conservazione in vigore crea, infatti, una situazione ambigua, in quanto lascia gli interessati in uno stato d’incertezza circa le possibilità loro offerte di valersi del diritto comunitario (...)”<sup>(211)</sup>.

In ambito nazionale, poi, l’art. 19 del d.l. n. 688/82, sulla scia delle posizioni della Corte di Giustizia, è stato tacciato di incostituzionalità in due distinte occasioni<sup>(212)</sup>, ovvero la Corte

---

<sup>(210)</sup> Corte di Giustizia Ce, sent. 9 novembre 1983, causa C-199/82. Cfr. P. MASSARI, *L’attore non deve provare la traslazione dell’imposta chiesta a rimborso*, L’IVA, IX, 2002, 689 e ss.; ID., *La traslazione dell’imposta nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, cit., 109 e ss.

<sup>(211)</sup> Cfr. Corte di Giustizia CE, sent. 24 marzo 1988, causa C-104/86.

<sup>(212)</sup> Corte cost., 21 aprile 2000, n. 114, Rass. Trib., 2000, 1551, con nota di A. COMELLI, *Sulla illegittimità costituzionale della limitazione dell’onere alla sola prova documentale*; e Rass. Trib., 2001, 1691 con nota di F. PODDIGHE, *Prova del fatto negativo e diritto alla difesa*; Riv. Dir. Trib., 2001, II, 565 con nota di F. PORPORINO, *Disciplina legale del rimborso dei tributi sui consumi e rilevanza della traslazione: la sentenza costituzionale n. 114 del 21 aprile 2000*. Con questa sentenza la Corte costituzionale ha avuto un *revirement* ed ha cambiato orientamento. Mentre in passato la Corte aveva ritenuto che la deroga di cui all’art.

costituzionale. ha dichiarato il più volte citato art. 19 illegittimo costituzionalmente, in quanto espressivo di un *vulnus* al principio di ragionevolezza nella parte in cui pone a carico dell'attore in ripetizione l'onere di provare la mancata traslazione dell'imposta invece di prevedere che la domanda debba essere respinta qualora l'amministrazione convenuta provi che il peso economico dell'imposta è stato trasferito dal *solvens* su altri soggetti <sup>(213)</sup>.

Il legislatore italiano, quindi, al fine di evitare (“ulteriori”) censure comunitarie, è intervenuto in materia, con l'art. 29, comma 3, della legge 29 dicembre 1990, n. 428 <sup>(214)</sup>, rubricato: “*Rimborso*

---

19 d.l. n. 688/82 non rappresentava una lesione del diritto di agire in giudizio e non vanificava o comprometteva illegittimamente tale diritto con la previsione della prova documentale. Con la sentenza n. 114/2000 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma nella parte in cui prevedeva che la prova del mancato trasferimento su altri soggetti dell'onere economico dell'imposta potesse essere fornita solo documentalmente. Tale sentenza però fu pronunciata con ritardo se si pensa alla norma che ha succeduto l'art. 19 ovvero l'art. 29 della legge n. 428/1990.

<sup>(213)</sup> Corte cost., 9 luglio 2002, n. 332, Corr. Giur., 2002, n. 11, 1509. Con tale pronuncia la Corte ha superato l'orientamento assunto nella precedente occasione (n. 114/2000) con la quale si era espressa per l'incostituzionalità dell'art. 19 del d.l. n. 688/82 ma limitatamente alla parte afferente all'unico mezzo probatorio offerto al contribuente per fondare la propria pretesa restitutoria. In tale occasione la Corte aveva anche osservato, sia pure *obiter dictum*, che “la mera inversione dell'onere della prova non è di per sé in contrasto con l'art. 24 Cost., trattandosi di materia indubbiamente rimessa alla discrezionalità del legislatore”. Ciò non può dirsi, però, con riguardo ad un onere probatorio negativo come quello di specie. La Corte, invece, nella sentenza del 2002 ha basato la propria *ratio decidendi* sul canone della ragionevolezza ex art. 3 Cost.

<sup>(214)</sup> Art. 29, comma 3, legge n. 428/1990: “ (...) l'art. 19 del d.l. 30 settembre 1982, n. 688, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 novembre 1982, n. 873, è applicabile quando i tributi riscossi non rilevano per l'ordinamento comunitario (...)”.

*dei tributi riconosciuti incompatibili con norme comunitarie*”, diversificando il regime della prova del trasferimento dell’onere tributario nell’azione di ripetizione dell’indebito, ovvero distinguendo tra tributi comunitari e tributi interni.

Con tale novella, il legislatore stabiliva che “I diritti doganali all’importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i 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”. Ed ancora, aveva previsto l’inapplicabilità ai tributi comunitari dell’art. 19 del d.l. n. 688/1982 <sup>(215)</sup>,

---

<sup>(215)</sup> Corte cost., sent. 9 luglio 2002, n. 332: Le ordinanze di rimessione ai giudici costituzionali emesse dalla corte di appello di Trieste e dal Tribunale di Brescia avevano individuato nell’obbligo della sola prova documentale una violazione del diritto di difesa, garantito dall’art. 24 della nostra Carta costituzionale, benché più di una volta gli stessi giudici avessero, sul punto, pronunciato declaratoria di manifesta infondatezza (ord. N. 657/88; n. 807/88; n. 172/89 e n. 197/89). Contrariamente al precedente orientamento, recependo la conforme giurisprudenza comunitaria, la Corte ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 19 d.l. n. 688/1982 nella parte in cui prevede che la prova del mancato trasferimento su altri soggetti dell’onere economico dell’imposta possa essere fornita solo documentalmente. Se la semplice inversione della prova, infatti, trattandosi di materia rimessa alla discrezionalità del legislatore, non risulta in contrasto con l’art. 24 Cost., la previsione dell’assolvimento di tale onere solamente attraverso la prova documentale comporta una sicura lesione del diritto di agire in giudizio del *solvens*. L’Avvocatura dello Stato, intervenuta nel giudizio a difesa del Presidente del consiglio dei ministri, ha ritenuto che la Corte, con la precedente sentenza del 21 aprile 2000, n. 114, avesse già risolto la problematica relativa alla difficoltà dell’onere della prova; del resto il non agevole reperimento delle prove contabili, idonee a dimostrare la mancata traslazione dell’onere impositivo, giustificerebbe la presunzione relativa di traslazione “...essendo evidentemente la difficoltà di

configurandosi l'eventuale traslazione dell'imposta quale causa estintiva del diritto al rimborso, la cui prova spetta all'Amministrazione finanziaria convenuta.

Il citato art. 29 costituiva, sicuramente, un elemento di novità in quanto modificava un regime probatorio che si caratterizzava per essere gravemente discorsivo dei principi dettati in tema di azionabilità della pretesa in giudizio, tramite la previsione di un'inversione dell'onere della prova <sup>(216)</sup>. Era, infatti, l'Amministrazione a dover fornire evidenza della traslazione su altri soggetti dei diritti e dei tributi illegittimamente applicati e sul contribuente non grava più l'onere di provare la mancata traslazione

---

prova ancora maggiore per l'Amministrazione non in possesso delle scritture contabili del contribuente". Secondo la Corte, dunque, "*(...) il vulnus al principio di ragionevolezza che si viene così a determinare comporta l'illegittimità costituzionale della norma impugnata, nella parte in cui pone a carico dell'attore in ripetizione l'onere di provare la mancata traslazione dell'imposta invece di prevedere che la domanda debba essere respinta qualora l'Amministrazione convenuta provi che il peso economico dell'imposta è stato trasferito dal solvens su altri soggetti (...)*". Con tale pronuncia la norma viene privata di buona parte della propria efficacia. Cfr. P. MASSARI, *L'attore*, cit., 689 e ss.

Anche la Corte di legittimità si è occupata dell'argomento pervenendo alle medesime conclusioni. *Ex multis*: Cass. civ., sez. V, 1 luglio 2004, n. 13054 (Foro It., 2004, n. 1, 2699) e Cass. civ., sez. V, 24 maggio 2005, n. 10939 (Mass. Giur. It., 2005).

<sup>(216)</sup> Pur se, per certi versi, ad avviso di chi scrive, tale articolo sembra far rivivere la precedente disciplina di cui all'art. 19 del d.l. n. 688/82, ovviamente modificato in alcuni aspetti.



(come appunto accadeva in precedenza *ex art.* 19 del d.l. n. 688/82)  
(<sup>217</sup>).

L'art. 29 della legge n. 428/1990 correlato alla assenza nel t.u.a. di una disposizione che ponga un obbligo di rivalsa (esplicito) in capo al cedente, aveva altresì fatto emergere questioni di diritto di non poco rilievo.

*In primis*, ci si interrogava su come andassero distribuiti gli oneri probatori in sede processuale tra il contribuente (attore) e l'Amministrazione finanziaria (convenuta) per il rimborso

---

(<sup>217</sup>) Conseguenza diretta dell'introduzione del nuovo regime probatorio avrebbe dovuto essere il superamento della problematica relativa l'incombenza dell'onere della prova e, quindi, una volta che l'attore avesse fornito la prova del fatto costitutivo del suo diritto, residuasse soltanto l'accertamento in ordine alla sussistenza dell'avvenuta traslazione dell'imposta a carico del consumatore "ripercosso". Nella prassi, però, l'Amministrazione finanziaria ha continuato a rifarsi alla medesima condotta tenuta in vigenza del precedente regime probatorio (d.l. n. 688/82), disconoscendo il diritto al rimborso dei tributi illegittimamente percepiti argomentando sul raggiungimento della prova circa la traslazione del tributo. L'Amministrazione, per ritenere avvenuta la traslazione, ha fatto ricorso ad argomenti probatori di natura presuntiva che hanno, in un recente passato, superato il vaglio della giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., sez. I, 28 marzo 1996, n. 2844, in Mass. Giur. It., 1996, e Cass. civ., 23 aprile 1985, n. 2656, Mass. Giur. It., 1985). La Corte aveva ritenuto idonei al raggiungimento della prova dell'avvenuta traslazione alcuni "elementi rivelatori", quali ad esempio, l'importatore se era una ditta commerciale o industriale, l'indebita imposizione era effettuata da tutti gli uffici doganali dello Stato, ovvero era stata effettuata per un lungo periodo di tempo e pacificamente, ed ancora che il consumatore italiano preferiva un determinato prodotto alimentare straniero ed era disposto a pagarlo un maggior prezzo oppure la mancata iscrizione dell'importo dei tributi in questione all'attivo del bilancio dell'impresa che ne chiedesse il rimborso *sub specie* di anticipazioni all'erario di tributi non dovuti. A. MONTI, *Note in tema di onere della prova nell'indebito tributario di derivazione comunitaria*, *Fiscalità intern.*, n. 6, 2005, 522 e ss. per una completa esposizione dell'utilizzabilità o meno delle presunzioni nell'azioni di rimborso si rinvia a G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 672 e ss.

dell'indebita imposta. Ed ancora, se quanto previsto dall'art. 29 citato non creasse problemi di trattamento “discriminatorio”, vista la situazione di vantaggio del soggetto che chiedeva rimborso di tributi comunitari. rispetto a colui che, invece, richiedeva il rimborso di un tributo interno, e che, quindi, doveva continuare a fornire giudizialmente la prova della sua mancata traslazione <sup>(218)</sup>.

Proprio con riguardo a quest'ultima questione, la Corte di Giustizia si è pronunciata chiarendo che non esiste alcuna preclusione da parte del diritto comunitario a che le disposizioni nazionali subordinino il rimborso di dazi doganali o di tributi incompatibili con il diritto comunitario a modalità meno favorevoli di quelle previste per l'azione di ripetizione dell'indebitato tra privati, a condizione che le medesime “(...) si applichino ugualmente alle

---

<sup>(218)</sup> I quesiti posti al giudice comunitario, possono così riassumersi: 1) se il diritto comunitario impedisca l'introduzione da parte di uno Stato membro di una normativa, quale quella di cui all'art. 29 della legge 29 dicembre 1990, n. 428, la quale subordini il rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario a termini di prescrizione o di decadenza e a condizioni di prova diversi e più restrittivi da quelli previsti dalla disciplina generale di diritto civile; 2) se non sia incompatibile un'interpretazione e un'applicazione del predetto art. 29, in base all'assunto che – essendo fatto notorio l'incorporazione delle imposte di consumo – la prova per presunzioni sarebbe sufficiente per ammettere la traslazione e respingere, quindi, la domanda di rimborso e, conseguentemente, sia comunitariamente lecito che il giudice nazionale accerti la traslazione delle imposte usando tali presunzioni semplici, costituenti tipiche prove libere, escludendo, così sinteticamente le richieste di rimborso, non ammettendo praticamente mai l'Amministrazione debitrice di dover provvedere al rimborso stesso.

azioni di rimborso fondate sul diritto comunitario e a quelle fondate sul diritto interno e non rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso (...)" <sup>(219)</sup>. Con la conseguenza che la discriminazione tra diritto comunitario e diritto interno, ben presente nell'art. 29, rende tale disposizione anche nella sua nuova formulazione, contraria ai principi dell'ordinamento comunitario.

Con particolare riguardo, invece, al tema della ripartizione dell'onere della prova nelle azioni di rimborso, la Corte di Giustizia ha, in più occasioni, sostenuto che la prova della traslazione, di cui sopra, è ad esclusivo carico della pubblica amministrazione <sup>(220)</sup>. In altri termini la Corte ha esplicitato il principio per cui è contrario al diritto comunitario far gravare sul contribuente l'onere di fornire la

---

<sup>(219)</sup> Corte di Giustizia CE, sent. 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Corr. Trib., 8, 1999, 829.

<sup>(220)</sup> *“Se come ritiene il giudice nazionale (scilicet, nell'art. 29, comma 2, della l. 29 dicembre 1990, n. 428) una presunzione di ripercussione su altri soggetti dei diritti e dei tributi illegittimamente pretesi o indebitamente riscossi e se è a carico del ricorrente la prova contraria di tale presunzione per ottenere il rimborso del tributo, si dovrà considerare che le disposizioni di cui si tratta sono contrarie al diritto comunitario. Se, per contro, come sostiene il governo italiano, spetta all'Amministrazione dimostrare, mediante tutti i mezzi di prova generalmente ammessi dal diritto nazionale, che il tributo è stato trasferito su altri soggetti, si dovrà invece considerare che le disposizioni di cui si tratta non sono contrarie al diritto comunitario”*. CGCE, 9 febbraio 1999, cause riunite C.199/82 e C-343/96, Dilexport s.r.l. c/ Amministrazione delle finanze.

prova contraria a fronte della presunzione di trasferimento sui terzi del peso economico dell'imposta.

Ed ancora, sempre in tema di prova, la Corte europea ha precisato che, per poter negare il rimborso di un'imposta riscossa in violazione delle norme comunitarie, non è sufficiente solo la prova del fatto che tutto l'onere dell'imposta sia stato effettivamente sostenuto da una persona diversa dal soggetto passivo, ma è necessario che l'Amministrazione finanziaria dimostri che il rimborso comporterebbe un arricchimento senza giusta causa a vantaggio del soggetto istante <sup>(221)</sup> <sup>(222)</sup>. Ed ancora, le condizioni di prova che, come detto, abbiano l'effetto contrario, sono da ritenersi,

---

<sup>(221)</sup> “Il diritto comunitario non impedisce ad un sistema giuridico nazionale di rifiutare la restituzione di tributi indebitamente riscossi qualora ciò comporti un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto”. Vedi sentenza San Giorgio *cit.*; CGCE, 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, Kapniki Michailidis AE c/ Idryma Koinonikon Asfaleison; 2 ottobre 2003, causa C-147/01, Weber's Wine World Handels \_ Gmbh c/ Abgabenberufungskommission Wien.

<sup>(222)</sup> In merito la Corte di giustizia ha rilevato che “anche qualora l'imposta sia completamente inserita nel prezzo praticato, il soggetto passivo potrebbe subire un danno dovuto ad una diminuzione di volume delle sue vendite. Pertanto, l'esistenza e la misura dell'arricchimento senza causa che il rimborso di un tributo indebitamente riscosso con riguardo al diritto comunitario causerebbe per un soggetto passivo potranno essere stabiliti soltanto al termine di un'analisi economica che tenga conto di tutte le circostanze pertinenti. Di conseguenza, il diritto comunitario osta a che uno stato membro neghi di rimborsare a un operatore un'imposta riscossa in violazione del diritto comunitario solo perché questa è stata inserita nel prezzo di vendita al dettaglio praticato da detto operatore e, pertanto, trasferita su terzi, il che implicherebbe necessariamente che il rimborso dell'imposta causerebbe un arricchimento senza causa dell'operatore”. Cfr. Cfr. B. SORRENTINO – E. PASCA, *Le accise, prodotti energetici ed elettricità*, *cit.*, 62-63.

quindi, incompatibili con il diritto comunitario. Così come avviene, ad esempio, per le presunzioni o i criteri di prova che tendono a lasciare al contribuente l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente versati non sono stati trasferiti su altri soggetti o casi di limitazione della prova.

La condanna dell'Italia in merito alla formulazione del citato art. 29, secondo comma, è, dunque, arrivata con la sentenza della Corte di Giustizia del 9 dicembre 2003 C-129/00. In tale occasione, infatti, la Corte è stata chiamata a decidere se tale articolo, così come interpretato e applicato dalle autorità nazionali avesse determinato effettivamente l'operatività, in caso di richiesta di rimborso, della presunzione di inversione dell'imposta, obbligando, cioè, i soggetti istanti a fornire la prova contraria, rendendo impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso <sup>(223)</sup>.

---

<sup>(223)</sup> Nel corso del giudizio la Commissione Europea ha fondato il proprio ricorso sui seguenti motivi: 1) i giudici italiani, compresa la Corte di cassazione ritengono provata la traslazione dei tributi sui terzi per il solo fatto che l'impresa sia un'impresa commerciale, che non si trovi in situazione fallimentare e che il tributo sia stato riscosso per anni su tutto il territorio nazionale in assenza di contestazioni; 2) nel corso dei contenziosi, l'amministrazione, esige sistematicamente la produzione di documenti contabili del ricorrente e in caso di opposizione da parte di quest'ultimo, i giudici aditi interpretano in modo sfavorevole al ricorrente la mancata produzione di tali documenti, anche nel caso in cui sia scaduto il termine legale di conservazione degli stessi; 3) l'amministrazione ritiene che la mancata contabilizzazione dell'importo dei tributi, a partire dall'anno del loro versamento, a titolo di anticipazione all'erario di tributi non dovuti, come crediti all'attivo nel bilancio dell'impresa che ne richiede il rimborso, costituisca la prova dell'avvenuto

I giudici comunitari, invero, ritennero che l'applicazione dell'art. 29 costituisse, in realtà, un ritorno al "vecchio regime" e, quindi, che si attribuisse (di nuovo ed ancora) rilevanza alla traslazione ed in particolare alla prova della non avvenuta traslazione che gravava sul contribuente, anche se solo per i tributi di rilevanza comunitaria. La Corte precisò, ancora, che desumere dalla mancata esibizione da parte del contribuente di documenti, dopo la scadenza del termine legale di conservazione, che sia avvenuta la traslazione del tributo su terzi soggetti, costituisca una presunzione che rende eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso di tributi incompatibili con l'ordinamento comunitario <sup>(224)</sup>.

In definitiva, la Repubblica Italiana, non avendo modificato la formulazione dell'art. 29 della l. n. 428/1990, ed avendo continuato ad interpretare ed applicare la norma avvalendosi delle presunzioni

---

trasferimento dell'onere tributario. Cfr. B. SORRENTINO – E. PASCA, *Le accise, prodotti energetici ed elettricità*, cit., 63.

<sup>(224)</sup> La Corte europea ha rilevato anche che ritenere, da parte dell'Amministrazione, dimostrata la traslazione del tributo su terzi per il solo fatto che l'importo del medesimo tributo non è stato contabilizzato a partire dall'anno del suo versamento a titolo di anticipazione all'erario di tributi non dovuti, come credito dell'attivo nel bilancio dell'impresa che ne chiede il rimborso, costituisce un "ragionamento (*che*) porta ad istituire un'ingiustificata presunzione a danno del ricorrente".

sudette ha violato gli obblighi imposti dalle norme comunitarie <sup>(225)</sup>

<sup>(226)</sup>.

---

<sup>(225)</sup> In seguito, nel settore più specifico delle accise sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione, la Corte di Giustizia ha avuto modo di esprimersi nel medesimo senso, ovvero anche con tale pronuncia ha riconosciuto l'onere probatorio in capo all'ente impositore relativamente al fatto impeditivo del diritto al rimborso azionato dal contribuente. Tale fatto consiste nella traslazione (economica) del tributo dall'attore in ripetizione/contribuente di diritto al terzo/contribuente di fatto. In tale occasione, la CGCE con sentenza del 25 settembre 2003, causa C-437/01, Commissione CE c/ Repubblica italiana emessa al termine del procedimento di infrazione aperto dalla Commissione delle Comunità europee nei confronti del nostro Paese, la Corte di Giustizia accertava che il nostro paese, nell'assoggettare ad accisa gli oli lubrificanti destinati ad essere utilizzati per finalità diverse da quella previste dal diritto comunitario, aveva violato gli obblighi imposti dalla direttiva n. 92/12/CEE (art. 3, paragrafo 2) e della direttiva n. 92/81/CEE (art. 8, paragrafo 1, lettera a)). Cfr. G. M. CIPOLLA, *Dubbi di compatibilità*, cit., 709 e ss. Come ben noto, le sentenze della Corte di giustizia hanno un'efficacia *erga omnes*, ossia sono suscettibili di applicazione generale, non solo, quindi, alla controversia pendente dinanzi al giudice nazionale ma anche a tutte le altre controversie aventi ad oggetto la stessa questione di diritto risolta dal giudice comunitario ed hanno valore di *jus superveniens*. Vedi Corte cost., 23 aprile 1985, n.113; Corte cost., ord. 7 luglio 2005, n. 268; Cass., S.S.U.U., 12 aprile 1996, n. 3457.

<sup>(226)</sup> Pertanto, a seguito della dichiarazione di incompatibilità con il diritto comunitario, l'accisa assolta deve essere rimborsata salva l'eventuale dimostrazione dell'avvenuta traslazione da parte dell'ente impositore. Il giudice nazionale, ed in particolare il tribunale penale di Lodi, nel caso specifico, ha con ordinanza del 12 dicembre 2003, ha revocato il decreto con il quale era stato convalidato il sequestro di una partita di oli lubrificanti emesso dalla procura della repubblica su richiesta dell'Agenzia delle dogane perché il contribuente non aveva assolto l'accisa. Ed anche le commissioni tributarie si sono uniformate alla pronuncia comunitarie condannando l'Erario al rimborso di tributi illegittimamente riscossi. Vedasi Commissione tributaria di Milano, sez. XXXI, 23 dicembre 2004, n. 103, in banca dati "fisconline", con nota di F. CERIONI, *L'efficacia erga omnes ed ex tunc della sentenza emessa il 25 settembre 2003, causa C-437/01 è riconosciuta pure dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, sez. XXVIII, 3 luglio 2005, nn. 46/28/95 e 47/08/05 e Commissione tributaria provinciale di Livorno, sez. I, 26 settembre 2006, nn. 87/1706 e 88/1/06.*

L'Amministrazione finanziaria, dal canto suo, mentre in una prima nota interlocutoria emessa il 12 febbraio 2004, prot. 53, impartiva ai propri organi periferici l'istruzione di non effettuare alcun rimborso *ex officio* per attendere l'esito che avrebbero avuto i giudizi promossi dai contribuenti, con successiva nota del 10 giugno 2004, prot. 2305 (in Euroscambi, 2004, 419), si uniformava alla pronuncia della Corte invitando gli uffici ad annullare in via di autotutela gli avvisi

La rilevanza esclusivamente economica delle rivaletta nel settore delle accise affermata nel I capitolo e nei paragrafi che precedono (vedi *infra*) è, in definitiva, confermata anche dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria, qui analizzata che ha, da un lato, tacciato di incostituzionalità l'art. 19 del d.l. n. 688/1982, e dall'altro lato, ha dichiarato incompatibile con l'ordinamento comunitario l'art. 29 della l. n. 428/1990.

## *2.2. Analogie per il rimborso nell'IVA.*

Come abbiamo visto, in materia di rimborso delle accise, la traslazione del tributo nel senso predetto assume rilievo pur se in via di principio essa ha una funzione soltanto economica, per l'Iva, invece, non è così.

Per tale tributo, o meglio per il rimborso dell'Iva, come osserva autorevole dottrina <sup>(227)</sup>, pur se è vero che la traslazione si traduce (a differenza che nelle accise) “in uno schema giuridico di rivaletta esplicita che costituisce il pilastro della neutralità del tributo (...) si assiste invece ad una sostanziale svalutazione della funzione

---

di liquidazione del tributo medio tempore notificati ed a rimborsare l'imposta assoluta salva la prova della rivaletta del tributo da parte del soggetto percorso. Cfr. CIPOLLA, *Dubbi*, cit., 711 e ss.

<sup>(227)</sup> M. BASILAVECCHIA, *La legittimazione al rimborso da indebito*, L'Iva, n. 7, 2008, 5 e ss.



del trasferimento del carico tributario”<sup>(228)</sup>. Come ben noto, infatti, l’Iva presuppone esplicitamente il trasferimento sui consumatori finali dell’imposta pagata al produttore tramite gli istituti della rivalsa e della detrazione<sup>(229)</sup> ed in tale sistema la traslazione è, dunque, giuridicamente disciplinata<sup>(230)</sup>.

Pertanto, sembra corretto affermare che il rimborso “è una delle modalità di esercizio del diritto di detrazione, unitamente considerato insieme alla compensazione del credito con il debito e al riporto a nuovo (cioè al periodo d’imposta successivo a quello in cui si è formato), come previsto dall’art. 17, primo comma, d.P.R. n. 633/72”. Tutte le eccezioni tipiche della detrazione, quindi, possono essere riferite anche al rimborso, quale sua diretta conseguenza<sup>(231)</sup>.

In altri termini, il rimborso spetta al soggetto passivo che (ex art. 19

---

<sup>(228)</sup> Nel caso di specie, l’A. analizza la sentenza della Corte di Giustizia 10 aprile 2008, C-309-06 (in Banca dati, BIG, IPSOA) con cui è stato affermato che al soggetto che abbia effettuato una serie di cessioni di beni con applicazione di un’Iva superiore a quella effettivamente dovuta, provvedendo poi a versarla all’autorità legittimata alla riscossione spetta il rimborso.

<sup>(229)</sup> A tal proposito appare utile richiamare la giurisprudenza comunitaria in base alla quale la detrazione non è l’unico modo per recuperare l’Iva non dovuta, ma è possibile ricorrere al rimborso che costituisce una misura generale imposta dall’art. 18 i, par. 4, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, VI direttiva CEE (ora art. 183 della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE). M. MAURO – S. MULEO, *Il rimborso in caso di traslazione dell’Iva sul consumatore finale*, Corr. Trib., n. 13, 2008, 1072 e ss.

<sup>(230)</sup> R. SCARPA, *Controversie su controversa norma (in tema di restituzione di diritti doganali non dovuti)*, nota a Cass. Civ., 2 giugno, 1983, n. 449, Giust., civ., 1983, I, 3268.

<sup>(231)</sup> Cfr. P. CENTORE, *Teoria e pratica del rimborso dell’Iva non dovuta*, Riv. Giur. Trib., n. 6, 2008, 467, nt. 4.

d.P.R. n. 633/72) acquista beni e servizi nell'esercizio proprio <sup>(232)</sup> della sua attività, al cui imposta è ammessa in detrazione “nella misura in cui” <sup>(233)</sup> vengono “ribaltati” a valle per la produzione di operazioni imponibili <sup>(234)</sup>.

La Corte di Cassazione ha affrontato più volte il tema del rimborso dell'Iva indebitamente versata evidenziando l'irrelevanza nel meccanismo strutturale e normativo dell'imposta stessa della traslazione economica dell'Iva indebita.

La Corte, cioè, ha osservato come il meccanismo volto a garantire la neutralità dell'imposta tramite la traslazione fino al soggetto finale “inciso” dal tributo, non può essere funzionalmente interpretato nel senso di assorbire anche il diritto al rimborso indebitamente versata <sup>(235)</sup>.

La giurisprudenza di legittimità, poi, ha fondato la sua presa di posizione sull'individuazione di tre distinti rapporti giuridici

---

<sup>(232)</sup> Cass. civ., sez. trib., 23 gennaio 2008, n. 1421; Cass. civ., sez. trib., 21 marzo 2008, n. 7809.

<sup>(233)</sup> Art. 168 direttiva n. 2006/112/CE.

<sup>(234)</sup> P. CENTORE, *Teoria, cit.*, 467.

<sup>(235)</sup> Tale diritto soggiace, in assenza di specifiche norme, al termine decadenziale generale di due anni dal versamento ex art. 21 d.lgs. n. 546/92. Cfr. A.A. FERRARIO, *Il rimborso dell'imposta “traslata” è vietato solo se espressamente previsto dalla legge*, Riv. Giur. Trib., n. 8, 2007, 667 e ss.

aventi diversa natura ed autonomi tra loro risultanti dal combinato disposto degli artt. 17 e 18 del d.P.R. n. 633/72.

Il primo rapporto è quello tra Amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta che discende dal compimento dell'operazione imponibile. Il secondo è quello che intercorre tra l'Amministrazione finanziaria e il cessionario per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta a monte da quest'ultimo sulle operazioni inerenti all'esercizio dell'attività di impresa (o professionale). Questi due rapporti sono qualificati dalla S.C. di natura tributaria. Infine, il terzo rapporto, è quello tra il cedente, tenuto ad addebitare l'imposta applicabile all'operazione effettuata, e il cessionario, soggetto passivo della rivalsa in capo al quale si realizza la traslazione palese dell'imposta come previsto *ex lege*.

Tali rapporti, pur essendo collegati, non interferiscono tra loro (<sup>236</sup>).

Da tale ricostruzione dei predetti rapporti è dato desumere che, se da un lato la traslazione economica del tributo è di per sé immanente e fisiologica conseguenza connaturata alla neutralità ed al

---

<sup>(236)</sup> Cass. civ., sez. Trib., 22 aprile 2003, n. 6149; Cass. civ., S.S.U.U., 29 aprile 2003, n. 6632; Cass. civ., sez. trib., 13 dicembre 1991, n. 13446.

meccanismo della rivalsa tra soggetti di diritto del rapporto tributario, dall'altro l'azione anomala di restituzione da parte del cedente (o prestatore) appare l'unica soluzione fondata sui rapporti intercorrenti tra i soggetti coinvolti ed erario.

“E pertanto (...) deve altresì negarsi che l'Amministrazione possa opporre al cedente che agisca per il rimborso il fatto che lui si sia rivalso sul cessionario” <sup>(237)</sup> <sup>(238)</sup>.

Eventualmente potrà essere chiesta la condanna del convenuto alla restituzione dell'indebito nell'ambito di una controversia di natura esclusivamente privatistica <sup>(239)</sup>.

---

<sup>(237)</sup> Cass. civ., sez. trib., 16 marzo 2007, n. 6193.

<sup>(238)</sup> Cass. 10 gennaio 2001, n. 272, con cui si ribadisce che è del tutto irrilevante il fatto che il contribuente possa aver recuperato in tutto o in parte mediante l'esercizio del diritto di rivalsa nei confronti del cessionario l'Iva indebitamente versata. Ciò in quanto il cessionario (8° committente) ha diritto di ripetere dal cedente (o prestatore) e quest'ultimo ha l'obbligo di restituire al cessionario l'importo pagato indebitamente.

<sup>(239)</sup> Cass., S.S.U.U., 7 novembre 2000, n. 1147; Cass. civ., sez. trib., 25 ottobre 1997, n. 10538; Cass., S.S.U.U., 14 maggio 2001, n. 208 (in Corr. Trib., n. 31, 2001, 2348, con commento di A. COMELLI, con cui si è affermato che il consumatore finale di un bene è legittimato a richiedere all'Amministrazione il rimborso dell'Iva che ritenga non essere dovuta e che sia stata versata al fornitore (nel caso di specie per una partita di gasolio) a tal fine deve citare l'Amministrazione avanti al giudice ordinario. Infatti, essendo estraneo al rapporto Iva, non è legittimato a rivolgersi alle Commissioni tributarie, nella sua giurisdizione rientrano tutte e soltanto le controversie in cui sia dedotto il rapporto giuridico tributario, attraverso la impugnazione di un atto dell'Amministrazione (impositivo o di rigetto di istanza di rimborso). Sulla recuperabilità dell'Iva versata in eccedenza, cfr. Cass. civ., 1 settembre 1997, n. 8299; Cass. civ., 12 dicembre 1996, n. 11083, Riv. Giur. Trib., n. 11, 1997, 1036 con commento di P. CENTORE, *Modalità di recupero dell'Iva non dovuta*; Cass. civ., 25 novembre 1996, n. 10405; Cass., civ., 25 novembre 1992, n. 12543, in Rep. Foro. It., 1992, *Valore aggiunto*, n. 338.

Ciò nonostante, sempre la S.C. ha ribadito la centralità del principio generale che riconosce nel rimborso un metodo di recupero di indebiti di imposta dal diritto comunitario, così come abbiamo visto nei precedenti paragrafi, e di conseguenza ne ha riconosciuto l'applicabilità anche nel settore dell'Iva <sup>(240)</sup>.

---

<sup>(240)</sup> Cfr. Corte di Giustizia Ce, 6 luglio 1995, causa C-62/93 ove si ribadisce che, nonostante la VI direttiva non contenga disposizioni applicabili alle richieste di rimborso dell'Iva indebitamente versata dai contribuenti, il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse da uno stato membro in violazione delle norme di diritto comunitario costituisce la conseguenza ed il compimento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni comunitarie. In tal senso si veda anche Corte di Giustizia, 9 novembre 1983, causa C-199/82; Id., 6 dicembre 1994, causa C-410/92. In dottrina: F. AMATUCCI, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso di imposta*, Riv. dir. trib., 2000, I, 291 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Pescara, 2003, 165 e ss.

**3° CAPITOLO:**  
**LE ACCISE SULL'ENERGIA E SUI**  
**PRODOTTI ENERGETICI.**

**SOMMARIO**

1. Quadro normativo. 1.1. Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26. 2. L'accisa sull'energia elettrica e sugli altri prodotti energetici 2.1. Il caso particolare dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione. 3. Il presupposto delle accise sui prodotti energetici e la conferma della tesi minoritaria sull'individuazione del presupposto. 4. L'esperienza comunitaria in materia di rimborso dell'imposta.

*1. Quadro normativo.*

Nel 2003, la Comunità Europea ha innanzitutto esteso, come visto nel capitolo I, il regime fiscale armonizzato delle accise anche ai prodotti in passato esclusi dallo stesso <sup>(241)</sup>, ed è intervenuta, sempre con la direttiva 2003/96/CE, approvando una serie di

---

<sup>(241)</sup> Il processo di armonizzazione *ex art.* 93 del Trattato CE era iniziato, come già detto nei precedenti capitoli, nel 1992.

disposizioni finalizzate a ristrutturare il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici <sup>(242)</sup>).

Per quanto riguarda l'applicabilità della previgente direttiva n. 92/12/CEE, il considerando n. 27 della direttiva del 2003 citata fa salva l'applicazione “delle pertinenti disposizioni della direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (...)”, ed il considerando n. 33 precisa, inoltre, che

---

<sup>(242)</sup> Prima di tale intervento comunitario, il legislatore italiano aveva già cercato di perseguire obiettivi simili con la legge 7 aprile 2003, n. 80, assegnando al Governo il compito di riunire in un unico codice la normativa inerente l'IRE, l'IRES, l'IVA, l'imposta sui servizi e le accise. Attento Autore sintetizza così gli obiettivi prefissati dalla riforma Tremonti in materia di accise: 1. Salvaguardia della salute e dell'ambiente privilegiando l'utilizzo di prodotti ecocompatibili; 2. Eliminazione graduale degli squilibri fiscali esistenti tra le diverse zone del Paese e previsione di un'aliquota di accisa sugli oli minerali da riscaldamento diversificata, correlata alla quantità di consumi che consenta la riduzione dell'incidenza nelle aree climaticamente svantaggiate e di un'aliquota di accisa sugli oli minerali diversificata per le isole minori, compatibilmente con la disciplina comunitaria; 3. Adeguamento delle strutture dei sistemi di prelievo tributario alle nuove modalità di funzionamento del mercato nei settori oggetto di liberalizzazione, in coerenza con le deliberazioni dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas; 4. Revisione dei presupposti per il rilascio delle autorizzazioni alla gestione in regime di deposito fiscale, tenendo conto delle dimensioni e delle effettive necessità operative degli impianti, ovvero anche delle esigenze territoriali di approvvigionamento; 5. Previsione di nuove figure di responsabili solidali per il pagamento dell'accisa; 6. Rimodulazione e armonizzazione dei termini di prescrizione e decadenza; 7. Revisione delle agevolazioni in modo da ridurre l'incidenza dell'accisa sui servizi e sui prodotti essenziali e previsione di forme di partecipazione degli enti territoriali alla gestione stessa delle agevolazioni nell'ambito di quote assegnate ovvero di stanziamenti previsti; 8. Snellimento degli adempimenti e delle procedure anche mediante l'utilizzo di strumenti informatici; 9. Coordinamento della tassazione sui combustibili impiegati per la produzione di energia elettrica con l'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica; 10. Coordinamento dell'attività di controllo posta in essere da soggetti diversi. Cfr. F. CERIONI, *Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, cit.*, 53.

il campo di applicazione della direttiva 91/12/CEE dovrebbe essere esteso, se del caso, ai prodotti e alle imposte indirette contemplati dalla presente direttiva”.

La direttiva del 2003 è, dunque, finalizzata al raggiungimento di due obiettivi: *in primis*, l’ampliamento dei prodotti che gli Stati membri dovranno obbligatoriamente sottoporre a tassazione; *in secundis*, l’innalzamento delle aliquote minime di accisa sui prodotti sottoposti a tale imposizione rispetto a quelle previste dalla precedente direttiva 92/82/CEE del 19 ottobre 1992 <sup>(243)</sup>.

Come anticipato, con l’art. 2 della più volte citata direttiva del 2003 è stato ampliato il novero dei prodotti da assoggettare ad accisa, tramite l’inserimento nel testo del medesimo articolo del nuovo termine “prodotti energetici”, invece del previgente “oli minerali” <sup>(244)</sup>. Di conseguenza, hanno assunto rilievo, tra i prodotti da

---

<sup>(243)</sup> L’art. 5 della direttiva del 2003 prevede che gli Stati membri possono applicare aliquote d’imposta differenziate: - quando le aliquote differenziate sono direttamente connesse con la qualità del prodotto; - quando le aliquote differenziate dipendono dai livelli quantitativi del consumo di elettricità e dei prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento; - qualora i prodotti energetici siano utilizzati per trasporti pubblici locali di passeggeri (compresi i taxi), raccolta rifiuti, forze armate e pubblica amministrazione, disabili, ambulanze; - distinguendo tra usi commerciali ed usi non commerciali. La medesima direttiva stabilisce, inoltre, che i livelli minimi di tassazione da applicare ai carburanti per motori (a decorrere dal 1° gennaio 2004 e dal 1° gennaio 2010) sono quelli fissati dall’Allegato I, Tabella A.

<sup>(244)</sup> L’art. 3 della direttiva 2003/96 stabilisce, infatti, che i riferimenti agli oli minerali ed alle accise agli oli minerali, di cui alla direttiva 92/12/CEE, si



assoggettare ad accisa, anche il carbone e gli oli di semi di origine vegetale, proprio per la loro potenzialità di sostituire i combustibili fossili <sup>(245)</sup> <sup>(246)</sup>, l'alcole etilico, il gas naturale, il coke, la lignite e l'energia elettrica<sup>(247)</sup> <sup>(248)</sup>.

---

intendono come riferimenti riguardanti tutti i prodotti energetici, l'elettricità e tutte le imposte indirette nazionali di cui rispettivamente all'art. 2 e all'art. 4, paragrafo 2, della direttiva suddetta.

<sup>(245)</sup> I combustibili fossili entrano, infatti, nel novero dei prodotti energetici se impiegati come combustibile per riscaldamento o carburante per motori.

<sup>(246)</sup> L'art. 3 della direttiva del 2003 stabilisce che se destinati ad usi di combustione e/o carburazione, i prodotti energetici per i quali non è specificato un livello minimo di tassazione, devono essere tassati, in relazione all'uso, secondo l'aliquota applicabile al combustibile per riscaldamento o carburante per motori equivalente.

<sup>(247)</sup> Prima escludi, per l'appunto, dall'intervento di armonizzazione del 1992, e la cui disciplina di queste accise era rimessa alla discrezionalità degli Stati membri. Anche se, giova ricordare, che al momento di entrata in vigore della direttiva del 2003 le accise sugli oli minerali erano state già oggetto di armonizzazione con le direttive CEE 92/81 e 92/82/CEE; così pure le accise sui tabacchi lavorati (direttive 464/72/CEE, 92/78/CEE, 92/79/CEE, 92/8/CEE0, 2002/10/CE). Cfr. F. CERIONI, *Il D.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: cit.*, 49 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia, cit.*, 643 e ss.; F. CERIONI, *La disciplina delle accise in Italia*, in F. CERIONI, E. P. FORTE, T. PALACCHINO, *Il diritto tributario comunitario*, Milano, 2004, 746; M. CERRATO, *Spunti, cit.*, 215; F. FICHERA, *L'armonizzazione, cit.*, 216 e ss.; E. PACE, *Il mondo, delle accise, cit.*, 273 e ss.; C. VERRIGNI, *Le accise, cit.*, 251 e ss.; G. M. CIPOLLA, voce *Accise, cit.*, 723 e ss.; L. SALVINI, *Questioni attuali nella fiscalità del settore energetico*, *Rass. Trib.*, n. 6, 2007, 1670 e ss.

<sup>(248)</sup> Appare opportuno accennare schematicamente alla problematica riscontrata in campo comunitario relativamente alle norme italiane sui prodotti petroliferi. In Italia, infatti, i prodotti petroliferi sono disciplinati dall'art. 62 del t.u.a., il quale espressamente prevede che "Gli oli lubrificati, ferma restando la tassazione prevista dall'art. 21, comma 2, sono sottoposti ad imposta di consumo anche quando sono destinati, messi in vendita o impiegati, per usi diversi dalla combustione o carburazione (...). Gli oli lubrificanti e gli altri oli minerali ottenuti congiuntamente dalla rigenerazione di oli usati, derivanti da oli, a base minerale o sintetica, già immessi in consumo, sono sottoposti ad imposta in misura pari al 50% dell'aliquota normale prevista per gli oli di prima distillazione e per gli altri prodotti". Tale imposta diviene esigibile all'atto di immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Dalla comparazione delle disposizioni interne con quelle previste dalle direttive comunitarie n. 12, n. 81 e n. 82, è stata

---

evidenziata una divergenza e la evidente non assoggettabilità ad imposizione degli oli lubrificanti utilizzati per scopi diversi dalla combustione e carburazione. Nel merito, la Commissione CE, in data 4 novembre 1998, ritenendo la legislazione italiana, nella parte in cui applica un'imposta di consumo sugli oli lubrificanti non destinati alla combustione o alla carburazione, fosse in contrasto con gli artt. 8, n.1, lett. A), della direttiva 92/81 e 3, n. 2, della direttiva 92/12 i quali, secondo la Commissione, escludono qualsiasi imposizione nazionale di tale natura, trasmetteva alla repubblica Italiana una lettera di diffida. Il 12 novembre 1999, la Commissione inviava all'Italia un parere motivato, cui il Governo italiano rispondeva, riconoscendo "la obiettiva fondatezza dei rilievi formulati dall'esecutivo comunitario (il tributo in questione non può in effetti collocarsi, in virtù della sua specifica struttura, tra i residui spazi di imponibilità – concessi dalla disciplina comunitaria – dagli oli non utilizzati per la combustione e la carburazione)". A questo punto l'Italia, comunicava alla Commissione l'intenzione di uniformarsi al parere ricevuto entro il 12 gennaio 2000. Tale termine non fu rispettato e la Commissione decideva di proporre ricorso alla CGUE, ritenendo tra le sue argomentazioni che "la Repubblica Italiana avesse violato gli artt. 8, n. 1, lett. A), della direttiva 92/81 e 3, n. 2, della direttiva 92/12, gravando con un'imposta di consumo gli oli lubrificanti che sono destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione", evidenziando che, nella sentenza 10 giugno 1999, causa C-346/97, "la Corte ha dichiarato che una tassa ecologica che colpisce le emissioni inquinanti dovute al traffico aereo commerciale interno in Svezia era incompatibile con l'art. 8, n.1, lett. B) della direttiva 92/81, il quale prevede l'esenzione obbligatoria dell'accisa armonizzata per quanto riguarda oli minerali utilizzati come carburanti per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto. La Corte ha stabilito, al punto 24, di tale sentenza, che consentire agli Stati membri di colpire con un'altra imposta, indiretta i prodotti che, come nella specie, debbono essere esentati dall'accisa armonizzata, conformemente all'art. 8, n. 1, lett. B), della direttiva 92/81 toglierebbe a tale disposizione ogni effetto utile. Essa inoltre ha dichiarato, al punto 25 della stessa sentenza, che uno Stato membro che abbia istituito una siffatta imposizione non può pertanto avvalersi della facoltà prevista dall'art. 3 n. 2, della direttiva 92/12 di mantenere o di istituire imposte nazionali che perseguono fini specifici per i prodotti assoggettati all'accisa armonizzata. L'obiettivo di armonizzazione fiscale risulterebbe così totalmente vanificato". In data 25 settembre 2003, la CGUE con la sentenza n. C-437/01, condannava la Repubblica Italiana perché mantenendo in vigore con l'art. 62, primo comma, del t.u.a., un'imposta sul consumo degli oli lubrificanti, violava gli obblighi ad essa imposti dall'art. 3, n. 2, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, e dall'art. 8, n. 1, lett. A) della direttiva del 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, come modificata dalla direttiva 22 dicembre 1994, 94/74/CEE. Cfr. B. SORRENTINO – E. PASCA, *Le accise, prodotti energetici ed elettricità*, cit., 7 e ss.

*1.1. Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26.*

La più volte citata direttiva comunitaria del 2003, prevedeva un termine per la propria attuazione, ovvero entro il 31 dicembre 2003. Al fine di ottemperare tale scadenza, il legislatore italiano si è preoccupato di dare un'ampia delega al Governo per procedere al suo recepimento, dapprima con la legge 7 aprile 2003, n. 80, e dopo con la legge 13 aprile 2005, n. 62.

Quest'ultima delega è stata esercitata nei termini prescritti con l'adozione del d.lgs. n. 26 del 2007 <sup>(249)</sup>.

Tale decreto è intervenuto riformando la disciplina fiscale delle accise, rimodulando integralmente la normativa in tema di prodotti energetici e di energia elettrica (artt. 21 e 22, 52, 53, 55 e 56 del t.u.a.), nonché di gas naturale (art. 26 del t.u.a.). Lo stesso decreto ha poi introdotto nuove disposizioni, di cui agli artt. 21-bis (in tema di emulsioni) <sup>(250)</sup>, 24-bis (in materia di denaturazione di prodotti energetici) <sup>(251)</sup> e 53-bis (inerente alla soggettività passiva) <sup>(252)</sup>.

---

<sup>(249)</sup> L'entrata in vigore di tale decreto è stata rinviata al 1° giugno 2007.

<sup>(250)</sup> *Art. 21-bis*: "1. Nell'ambito di un programma della durata di sei anni, a decorrere dal 1° gennaio 2008 e fino al 31 dicembre 2013, e' stabilita una accisa ridotta secondo le aliquote di seguito indicate, applicabile alle emulsioni stabilizzate idonee all'impiego nella carburazione e nella combustione, anche prodotte dal medesimo soggetto che le utilizza per i medesimi impieghi limitatamente ai quantitativi necessari al suo fabbisogno: a) emulsione stabilizzata di olio da gas con acqua contenuta in misura variabile dal 12 al 15 per cento in

---

peso: 1) usata come carburante: a) fino al 31 dicembre 2009: euro 256,70 per mille litri; b) a decorrere dal 1° gennaio 2010: 280,50 euro per mille litri; 2) usata come combustibile per riscaldamento: 245,16 euro per mille litri; b) emulsione di olio combustibile denso ATZ con acqua contenuta in misura variabile dal 12 al 15 per cento in peso: 1) usata come combustibile per riscaldamento: euro 99,32 per mille chilogrammi; 2) per uso industriale: euro 41,69 per mille chilogrammi; c) emulsione di olio combustibile denso BTZ con acqua contenuta in misura variabile dal 12 al 15 per cento in peso: 1) usata come combustibile per riscaldamento: euro 29,52 per mille chilogrammi; 2) per uso industriale: euro 20,84 per mille chilogrammi. 2. L'efficacia della disposizione di cui al comma 1 e' subordinata, ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea, alla preventiva approvazione da parte della Commissione europea. 3. Con determinazione del direttore dell'Agenzia delle dogane sono stabilite le caratteristiche tecniche delle emulsioni di cui al comma 1 ai fini della verifica dell'idoneità all'impiego nella carburazione e nella combustione".

<sup>(251)</sup> *Art. 24-bis*: "1. Le formule e le modalità di denaturazione per i prodotti energetici sono stabilite o variate con determinazioni del Direttore dell'Agenzia delle dogane. 2. Fino all'emanazione delle determinazioni di cui al comma 1 restano in vigore le formule e le modalità di denaturazione vigenti in quanto applicabili.

<sup>(252)</sup> *Art. 53-bis*: "1. Contestualmente all'avvio della propria attività, i soggetti che producono energia elettrica non esclusa dal campo di applicazione dell'accisa ai sensi dell'articolo 52, comma 2, diversi dai soggetti obbligati di cui all'articolo 53, ne danno comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane e presentano una dichiarazione annuale contenente l'indicazione dei dati relativi all'energia elettrica prodotta e a quella immessa nella rete di trasmissione o distribuzione. 2. Contestualmente all'avvio della propria attività, i soggetti che effettuano l'attività di vettoriamento di energia elettrica ne danno comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane. Gli stessi soggetti presentano una dichiarazione annuale riepilogativa contenente i dati, relativi all'energia elettrica trasportata, rilevati nelle stazioni di misura. 3. I soggetti di cui ai commi 1 e 2 presentano la dichiarazione annuale al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce. Gli stessi soggetti sono altresì tenuti a rendere disponibili agli organi preposti ai controlli i dati relativi ai soggetti cui l'energia elettrica e' consegnata e a dichiarare, al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane ogni variazione relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie, nonché la cessazione dell'attività, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati. 4. I gestori delle reti di distribuzione comunicano tempestivamente ai venditori i dati relativi all'energia elettrica consegnata ai consumatori finali. Sono altresì tenuti a comunicare, tempestivamente, anche al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, la scoperta di sottrazioni fraudolente di energia elettrica".

A differenza, però, di quanto previsto dalla direttiva del 2003<sup>(253)</sup>, il legislatore italiano ha continuato ad assoggettare ad imposizione l'impiego di prodotti energetici come il carbone per la produzione di energia elettrica (nella direttiva, infatti, non ne si prevedeva più la sottoposizione ad accisa). La previgente imposta per il carbone ("carbon tax") di natura prettamente ambientale<sup>(254)</sup> è stata, dunque, sostituita con una specifica accisa.

Quest'ultima, però, non ha, di fatto, mutato il quadro impositivo<sup>(255)</sup>. A ben vedere, infatti, l' art. 1, comma 1, lettera d) del d.lgs. n. 26/2007 ha, sì, modificato l'art. 21 del t.u.a.<sup>(256)</sup>

---

<sup>(253)</sup> Il considerando n. 10 della direttiva 2003/96/CE testualmente cita: "*Gli Stati membri desiderano introdurre o mantenere diversi tipi di tassazione sui prodotti energetici e sull'elettricità. A tal fine dovrebbe essere consentito agli Stati membri di rispettare i livelli minimi comunitari di tassazione tenendo conto dell'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette che hanno scelto di applicare (eccetto l'IVA)*". Il primo periodo del considerando n. 11: "*La scelta del regime fiscale da applicare in relazione all'attuazione del presente quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità spetta a ciascuno Stato membro (...)*".

<sup>(254)</sup> Tale imposta era stata inserita quale strumento di fiscalità ambientale volto a favorire la riduzione delle emissioni di anidride carbonica in virtù della Conferenza di Kyoto.

<sup>(255)</sup> Tale imposta è stata con l'art. 7 del d.lgs. N. 26 del 2007. Un'imposta che colpiva il carbone, il coke da petrolio e bitume naturale emulsionato con il 30% di acqua, istituita con l'art. 8, comma 7, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, prevista nella misura di euro 2,62567 per tonnellata di carbone consumato. G. BONARDI – M. CAFARELLI – C. PATRIGNANI, *L'accisa sul carbone sostituisce la carbon tax*, Ambiente e sviluppo, n. 6, 2007, 529 e ss.; ID. *L'imposta sui consumi di carbone (carbon tax)*, Ambiente e sviluppo, n. 1, 2007, 23 e ss.; ID., *Carbon tax: la dichiarazione e il versamento dell'imposta sul consumo di carbone*, Ambiente e sviluppo, n. 2, 2007, 123 e ss.

<sup>(256)</sup> Art. 21 del t.u.a. "Prodotti sottoposti ad accisa": 1. *Si intendono per prodotti energetici: a) i prodotti di cui ai codici NC da 1507 a 1518, se destinati ad essere*

istituendo la nuova accisa sul carbone, ma la stessa ha pur sempre conservato finalità ambientali. Tale accisa deve essere, dunque, applicata dalle società nazionali sui quantitativi di carbone venduti rivalendosene sui propri clienti. I soggetti acquirenti, quindi, dovranno, *sic et simpliciter*, pagare l'imposta al proprio fornitore (oltre al prezzo ed all'IVA) in considerazione del quantitativo di carbone acquistato <sup>(257)</sup> <sup>(258)</sup>.

Da un'analisi comparativa della struttura e della funzione delle due imposte (*carbon tax* e accisa sul carbone impiegato per la produzione dell'energia elettrica) emerge con estrema chiarezza che la situazione per le aziende elettriche è rimasta, come detto,

---

*utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori; b) i prodotti di cui ai codici NC 2701, 2702 e da 2704 a 2715; c) i prodotti di cui ai codici NC 2901 e 2902; d) i prodotti di cui al codice NC 2905 11 00, non di origine sintetica, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori; e) i prodotti di cui al codice NC 3403; f) i prodotti di cui al codice NC 38 11; g) i prodotti di cui al codice NC 38 17; h) i prodotti di cui al codice NC 3824 90 99, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori (...).*

<sup>(257)</sup> Nel caso in cui le aziende importano il carbone da fornitori esteri sulle stesse gravano i medesimi obblighi previsti per i fornitori nazionali. Cfr. G. BONARDI – M- CAFARELLI – C. PATRIGNANI, *L'accisa sul carbone sostituisce la carbon tax*, cit., 529 e ss.

<sup>(258)</sup> Le aliquote dell'accisa sul carbone sono: a) 4,60 euro/tonnellata per il carbone impiegato per uso riscaldamento da parte di imprese; b) 9,20 euro/tonnellata per il carbone impiegato per uso riscaldamento da parte di soggetti diversi dalle imprese; c) 2,60 euro/tonnellata per il carbone impiegato nella produzione, diretta o indiretta, di energia elettrica con impianti obbligati alla denuncia prevista dalle disposizioni che disciplinano l'imposta di consumo sull'energia elettrica.

pressoché inalterata <sup>(259)</sup>. A parte la percentuale di imposizione prevista, con l'introduzione della nuova accisa si era pensato sicuramente ad uno strumento di maggiore contrasto all'inquinamento <sup>(260)</sup>, ma senza, di fatto, ottenerlo.

In altri termini le contraddizioni normative che esistevano prima (con la c.d. *carbon tax*), continuano ad esistere ancora, penalizzando, cioè, le aziende meno efficienti a vantaggio di quelle più efficienti, lasciando la facoltà alle aziende stesse di emettere determinati quantitativi di anidride carbonica.

## *2. L'accisa sull'energia elettrica e sugli altri prodotti energetici.*

Come già anticipato, l'art. 1, comma 1, lett. d) del d.lgs. n. 26 del 2007, in attuazione della direttiva 2003/96/CE, ha ripreso a tassazione anche la categoria dei prodotti energetici con specifico riferimento ai codici di nomenclatura combinata (NC) <sup>(261)</sup>, di cui al

---

<sup>(259)</sup> Ci si riferisce alla riduzione dell'aliquota dal 2,62567 euro a 2,6 euro per tonnellata.

<sup>(260)</sup> Il cui meccanismo si basa sul rilascio di certificati negoziabili corrispondenti ai limiti delle emissioni inquinanti assegnate alle aziende.

<sup>(261)</sup> Per una rigorosa applicazione delle regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata, la classificazione merceologica di un prodotto è determinata legalmente dal testo delle voci doganali indicate nella Tariffa Comune. L'esatta classificazione tariffaria delle merci è elemento di sicura rilievo per le

Regolamento CE n. 2031/2001, della Commissione del 6 agosto  
2001 <sup>(262)</sup> <sup>(263)</sup> <sup>(264)</sup>.

---

notevoli ricadute di natura fiscale e commerciale. Classificare correttamente un prodotto contribuisce, infatti, a garantire un'equa corresponsione dei dazi doganali, una precisa applicazione dei contingenti all'importazione nonché delle esenzioni e delle agevolazioni daziarie in ragione dell'origine delle merci o di una loro destinazione particolare a seguito dell'importazione. Cfr. Comunicazione della Commissione in GUUE 30 maggio 2008, C-1331 sulle ultime note esplicative della Nomenclatura combinata delle Comunità europee.

<sup>(262)</sup> Che modifica l'allegato I del Regolamento CEE n. 2658/87 del Consiglio relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale.

<sup>(263)</sup> Si considerano, quindi, prodotti energetici quelli contrassegnati dai seguenti codici: - NC2701: carboni fossili, mattonelle, ovoidi e combustibili solidi simili ottenuti da carboni fossili; - NC2702: ligniti, anche agglomerate, escluso il giavazzo; - NC2704: coke e semi-coke di carbon fossile, di lignite o di torba, anche agglomerati; carbone di storta; - NC2705: gas di carbon fossile, gas d'acqua, gas povero e gas simili, esclusi i gas di petrolio e gli altri idrocarburi gassosi; - NC 2706: catrami di carbon fossile, di lignite o di torba e altri catrami minerali, anche disidratati o privati delle frazioni di testa, compresi i catrami ricostituiti; - NC2707: oli ed altri prodotti provenienti dalla distillazione dei catrami di carbon fossile ottenuti ad alta temperatura; prodotti analoghi nei quali i costituenti aromatici predominano, in peso, rispetto ai costituenti non aromatici; - NC2708: pece e coke di pece di catrame di carbon fossile o di altri catrami minerali; - NC 2709: oli greggi di petrolio o di minerali bitumosi; - NC2710: oli di petrolio o di minerali bitumosi, diversi dagli oli greggi; preparazioni non nominate né comprese altrove, contenenti, in peso, 70% o più di oli di petrolio o di minerali bitumosi e delle quali tali oli costituiscono il componente base; residui di oli; - NC2711: gas di petrolio, ed altri idrocarburi gassosi; - NC2712: vasellina, paraffina, cera di torba, altre cere minerali e prodotti simili ottenuti per sintesi o con altri procedimenti, anche colorati; - NC2713: coke di petrolio, bitume di petrolio ed altri residui degli oli di petrolio o di minerali bitumosi; - NC2714: bituni ed asfalti, naturali, scisti e sabbie bitumosi, asfalti e rocce asfaltiche; - NC2715: miscele bitumose a base di asfalto o di bitume naturali, di bitume di petrolio, di catrame minerale o di pece di catrame minerale (per esempio: mastici bitumosi, "cut-backs"); - NC2901: idrocarburi aciclici; - NC2902: idrocarburi ciclici; -NC3403: preparazioni lubrificanti (compresi gli oli da taglio, le preparazioni per eliminare il grippaggio dei dadi, le preparazioni antiruggine o non anticorrosione e le preparazioni per la sformatura, a base di lubrificanti) e preparazioni dei tipi utilizzati per l'ensimaggio delle materie tessili, per oliare o ingrassare il cuoio, le pelli o altre materie, escluse quelle contenenti come costituenti di base 70% o più, in peso, di oli di petrolio o di minerali bituminosi; -NC3811:preparazioni antidetonanti, inibitori di ossidazione, additivi peptizzanti, preparazioni per migliorare la viscosità, additivi contro la corrosione ed altri additivi preparati, per oli minerali (compresa la benzina) o per altri liquidi adoperanti per gli stessi scopi degli oli minerali; - NC3817:



È stata, inoltre, sottoposta alla medesima tassazione l'energia elettrica, secondo quanto disposto dalla direttiva del 2003. L'art. 21 della medesima direttiva, il quale è stato, infatti, recepito, prevede che l'energia elettrica è sottoposta ad imposizione e diventa imponibile al momento della fornitura da parte del distributore o redistributore (comprese anche le entità che producono energia per uso proprio) <sup>(265)</sup>.

---

alchibenzene in miscele e alchilnaftaleni in miscele, diversi da quelli delle voci 2707 e 2902.

Ci sono, poi, altri prodotti che rientrano tra quelli energetici di cui prima soltanto se utilizzati come combustibili (ove non siano destinati a tale impiego, "non si considerano prodotti energetici e pertanto non sono sottoposti ad accisa" circ. n. 17/D del 28 maggio 2007). Tra i quali, ricordiamo: la benzina (anche senza piombo), il gasolio (usato come carburante o come combustibile per riscaldamento), il gas di petrolio liquefatti (usato come carburante o come combustibile per riscaldamento), il gas naturale (usato per autotrazione, per combustione per usi industriali, per combustione per usi civili, per usi domestici di cottura cibi e produzione di acqua calda, per usi riscaldamento individuale, per altri usi civili), il carbone lignite e coke impiegati per riscaldamento (da parte di imprese o da parte di soggetti diversi dalle imprese).

<sup>(264)</sup> Per approfondimento si rinvia a A. DE CICCO, *Legislazione e tecnica doganale*, Torino, 2003, 282 e ss.; T. PALACCHINO, *La classificazione doganale delle merci*, in F. CERIONI – E. P. FORTE – T. PALACCHINO, *Il diritto tributario comunitario, cit.*, 156 e ss. Inoltre si veda anche la Circolare n. 17/D del 28 maggio 2007.

<sup>(265)</sup> L'art. 52 del t.u.a., stabilisce che: "1. L'energia elettrica è sottoposta ad imposta erariale di consumo. Obbligato al pagamento dell'imposta è l'esercente l'officina di produzione di energia elettrica od il soggetto ad esso assimilato, d'ora in avanti denominato "fabbricante". 2. È esente dall'imposta l'energia elettrica: a) destinata ad uso di illuminazione di aree pubbliche, di autostrade, di aree scoperte nell'ambito di fiere, di aeroporti ovvero utilizzata nelle segnalazioni luminose per la sicurezza del traffico autostradale, aereo, marittimo ed idroviario, da parte dello Stato, delle province, dei comuni o di enti che ad essi si sostituiscono in virtù di leggi, regolamenti speciali o di convenzioni. L'esenzione non si estende ai locali ed agli ambienti pertinenti alle autostrade e alle altre aree sopra indicate; b) consumata nelle sedi delle rappresentanze diplomatiche, qualora sussista la condizione di reciprocità; c) impiegata per l'impianto e l'esercizio delle linee ferroviarie della

---

società “Ferrovie dello Stato Spa” e di quelle date in concessione e consumata nelle officine gestite dalla predetta società; d) impiegata per l’impianto e l’esercizio delle linee di trasporto urbano ed interurbano gestite direttamente dagli enti locali o dalle loro aziende autonome o dagli stessi date in concessione; e) impiegata, in usi diversi dalla illuminazione, in esperienze per scopi scientifici o didattici eseguite nelle aule e nei laboratori di pubblici istituti; f) impiegata, in usi diversi dalla illuminazione, esclusivamente per la generazione o per la trasformazione in altra energia elettrica, compresa quella utilizzata per forza motrice nelle centrali elettriche per servizi ausiliari strettamente connessi al compimento del ciclo di generazione o di trasformazione dell’energia elettrica, nonché quella impiegata nelle centrali idroelettriche per il sollevamento delle acque nelle vasche di carico per la successiva immissione nelle condotte forzate; g) impiegata, in usi diversi dalla illuminazione nell’esercizio delle intercomunicazioni telegrafiche, telefoniche, radiotelegrafiche e radiofoniche nonché quella utilizzata, in usi diversi dalla illuminazione, da parte dell’ente RAI-Radio televisione italiana, per il funzionamento degli impianti televisivi e radiofonici riceventi e trasmettenti; h) impiegata dallo Stato, province, comuni e dagli altri enti che ad essi si sostituiscono in virtù di leggi, di regolamenti speciali e di convenzioni, per l’illuminazione degli esterni di edifici ed altri monumenti cittadini di carattere civile e religioso, di zone archeologiche, ville monumentali appartenenti al demanio pubblico, di zone dove sorgono fenomeni naturali di notevole interesse turistico. L’esenzione non si estende ai locali ed agli ambienti pertinenti ai monumenti, ville e zone sopraindicate; i) impiegata per l’areazione delle gallerie autostradali; l) ABROGATA (Legge del 21/11/2000, n. 342) m) fornita ai comandi militari degli Stati membri, ai quartieri generali militari internazionali ed agli organismi sussidiari, installati in Italia in esecuzione del trattato Nord - Atlantico. È altresì esente l’energia elettrica prodotta con impianti propri dagli enti anzidetti e quella di cui gli enti medesimi sono considerati fabbricanti; n) impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento di processi industriali veri e propri, compreso quello connesso a processi elettrochimici; o) consumata per qualsiasi applicazione nelle abitazioni di residenza anagrafica degli utenti, con potenza impegnata fino a 3 kW, fino ad un consumo mensile di 150 kWh. Per i consumi superiori ai limiti di 150 kWh per le utenze fino a 1,5 kW e di 220 kWh per quelle oltre 1,5 e fino a 3 kW, si procede al recupero dell’imposta e delle relative addizionali secondo i criteri stabiliti nel capitolo I, punto 2, della deliberazione n.15 del 14/12/1993 del Comitato interministeriale dei prezzi. o-bis) utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, per i mesi nei quali tale consumo si è verificato. Ai fini della fruizione dell’agevolazione gli auto produttori dovranno trasmettere all’ufficio tecnico di finanza, competente per territorio, entro il 20 di ogni mese, i dati relativi al consumo del mese precedente. 3. Non è sottoposta ad imposta l’energia elettrica: a) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ed assimilate ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza non superiore a 20 kW; b) impiegata negli aeromobili, nelle navi, negli autoveicoli, purché prodotta a bordo con mezzi propri (esclusi gli accumulatori) nonché quella prodotta da gruppi elettrogeni mobili in dotazione alle forze armate dello Stato ed ai corpi ad esse assimilati; c) prodotta con gruppi elettrogeni azionati da gas

Il quadro di riferimento, dunque, non è più quello primitivo caratterizzato da un insieme limitato di prodotti di largo consumo (per lo più gas naturale e derivati del petrolio) sottoposti al regime delle accise, bensì un contesto più evoluto nel quale si sottopone ad imposizione “ogni prodotto che può generare calore o movimento in relazione al suo contenuto energetico”<sup>(266)</sup> <sup>(267)</sup>.

Prima di passare ad analizzare il presupposto dell'accisa così come descritto dal citato art. 21 (per la cui trattazione si rinvia al paragrafo successivo), giova fare qualche precisazione in ordine alla disciplina dell'accisa sull'energia e sui prodotti energetici.

---

metano biologico; d) prodotta da piccoli impianti generatori comunque azionati, purché la loro potenza elettrica non sia superiore ad 1 kW; e) prodotta in officine elettriche costituite da gruppi elettrogeni di soccorso aventi potenza complessiva non superiore a 200 kW. e-bis) prodotta nei territori montani da piccoli generatori comunque azionati quali aerogeneratori, piccoli gruppi elettrogeni, piccole centrali idroelettriche, impianti fotovoltaici, con potenza elettrica non superiore a 30 kW. (aggiunto da Legge del 21/11/2000 n. 342) e-ter) impiegata come materia prima nei processi industriali elettrochimici, elettrometallurgici ed elettrosiderurgici. (aggiunto da legge 388 del 23.12.2000). 4. L'amministrazione finanziaria ha facoltà di autorizzare, nel periodo che intercede fra l'impianto e l'attivazione regolare dell'officina, esperimenti in esenzione da imposta per la prova ed il collaudo degli apparecchi, purché tali esperimenti abbiano una durata non superiore a tre giorni”.

<sup>(266)</sup> Cfr. G. TORTORA – S. C. MORANA, *La produzione di energia elettrica da oli vegetali: profili tecnico-fiscali*, Ambiente e sviluppo, n. 10, 2008, 925 e ss.

<sup>(267)</sup> Come abbiamo detto, infatti, l'art. 2 della direttiva del 2003 amplia il novero dei prodotti tassabili abbandonando la categoria degli oli minerali per “preferire” a quella (ben più ampia) dei prodotti energetici. La conseguenza più evidente di tale nuova impostazione si ha nel campo degli oli vegetali: l'olio di palma, di girasole, di colza, di soia, di jatropha ed in generale tutti i prodotti ottenuti da piante oleaginose mediante pressione, estrazione o processi analoghi, greggi o raffinati ma chimicamente non modificati, qualora compatibili con il tipo di motore usato e con i corrispondenti requisiti in materia di emissioni sono classificati tra i prodotti energetici.

Innanzitutto, in tema di prodotti energetici, è prevista una vigilanza fiscale specifica <sup>(268)</sup> da cui deriva una serie di obblighi, *in primis*, quello di denuncia dell'attività al competente ufficio dell'Agenzia delle dogane; ed ancora l'obbligo di tenuta dei registri di carico e di scarico dei prodotti e in determinati casi l'applicazione del regime del deposito fiscale <sup>(269)</sup> <sup>(270)</sup>.

---

<sup>(268)</sup> Per i prodotti energetici di cui al comma 1 dell'art. 21, *ex D.M.* 17 maggio 1995, n. 322. Cfr. F. CERIONI, *Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, cit.*, 61.

<sup>(269)</sup> L'art. 6 del t.u.a. stabilisce, infatti, che la circolazione nel territorio dell'U.E. dei prodotti soggetti ad accisa, in regime sospensivo avvenga solo tra depositi fiscali e con scorta del documento di accompagnamento accise.

<sup>(270)</sup> Ai sensi di quanto disposto dal novellato t.u.a., l'applicazione del regime particolare del deposito fiscale è (cfr. in merito art. 23 t.u.a. intitolato "Depositi fiscali di prodotti energetici") *ex lege* consentito dal 1° giugno 2007 per i seguenti impianti: 1. per stabilimenti di produzione dove si ottengono i prodotti energetici di cui all'art. 21, comma 1, del t.u.a. sottoposti ad accisa ("ad esclusione, tuttavia, del gas naturale, del carbone, della lignite e del coke") e i prodotti sottoposti ad accisa ai sensi dell'art. 21, commi 4 e 5; 2. per gli impianti petrolchimici. La gestione in regime di deposito fiscale può essere autorizzata per i depositi per uso commerciale (con accisa già assolta) di oli minerali con capacità superiore a 3000 metri cubi e per i depositi di gas di petrolio liquefatto di capacità superiore a 50 metri cubi e per i depositi di prodotti petroliferi di capacità inferiore alla condizione che tale regime di deposito fiscale necessiti per il fatto che "risponde ad effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto". Cfr. A. CAMERINELLI, *Direttiva energetica: le novità per il settore del gas naturale*, Azienda e Fisco, n. 23, 2007, 25 e ss. Mentre le raffinerie, gli impianti petrolchimici e gli altri stabilimenti di produzione dove si ottengono i prodotti energetici di cui all'art. 21, comma 1, sottoposti ad accisa, sceglieranno, in linea di principio, il regime del deposito fiscale, così non può dirsi per altri casi (quali gli opifici dove si producono gli oli e grassi animali vegetali) in cui, invece, tale regime diviene obbligatorio se i prodotti vengono utilizzati come combustibile per riscaldamento e come carburante per motori (a differenza del caso in cui siano destinati ad altri impieghi per cui non c'è sottoposizione ad accisa). Da quanto delineato, consegue che il gas naturale è escluso come prodotto energetico dall'applicazione delle disposizioni in materia di controllo, istituto del deposito fiscale, e di circolazione di cui alla direttiva 92/12/CEE in materia di oli minerali e relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione e ai controlli dei prodotti sottoposti ad accisa. Cfr. F. CERIONI, *Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, cit.*, 62.

Per quanto riguarda, poi, l'accisa sull'energia elettrica è rilevante sottolineare come tale imposta abbia mutato il suo *nomen* in seguito all'attrazione nell'alveo delle accise armonizzate. In passato, infatti, veniva denominata "imposta erariale di consumo" <sup>(271)</sup>.

L'art. 53 del t.u.a., poi, individua i soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica, ovvero: 1) i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, indicati anche come "venditori"; 2) gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio <sup>(272)</sup>; 3) i

---

<sup>(271)</sup> in realtà la giurisprudenza anche più recente continua a qualificarla come tale. Ed infatti, con la sentenza 10 gennaio 2002, n. 216 (in Giur. Imposte, 2001, 446), la Corte di Cassazione, prima della famosa e già analizzata sentenza della Corte costituzionale n. 332/2002, specificò che l'imposta sull'energia elettrica era una specie di "imposta di consumo". (Nel caso di specie veniva affrontato il problema del rimborso e della traslazione d'imposta, stabilendo che era rimborsabile l'imposta soltanto se non fosse stata trasferita su altri soggetti, a mente dell'art. 19, 1° comma, d.l. n. 688/1982. In quell'occasione, i giudici reputarono infondata la questione di legittimità costituzionale, motivando sulla *ratio* di "evitare l'arricchimento senza causa di alcuni operatori economici a danno di una maggioranza di altri soggetti, effettivamente incisi dell'onere fiscale. Di conseguenza, non sussisteva né la violazione dell'art. 3 Cost, né dell'art. 24 Cost. la prova del fatto negativo, la mancata traslazione, non era di per sé incostituzionale perché poteva essere offerta anche indirettamente, tramite la prova di un fatto diverso ed incompatibile con l'esistenza del fatto che si nega). Così anche Cass. civ., sez. trib., 26 agosto 2002, n. 12510, in Mass., 2002, 956.

<sup>(272)</sup> L'officina è definita dall'art. 54 del t.u.a come "*complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica esercitati da una medesima ditta, anche quando gli apparati di accumulazione, trasformazione e distribuzione sono collocati in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione, pur se ubicati in comuni diversi*" (comma 1). Ed ancora, i successivi commi dell'art. 54 del t.u.a. stabiliscono che: "2. Costituiscono officine distinte le diverse stazioni di produzione dell'energia elettrica che una stessa ditta esercita in luoghi distinti anche quando queste stazioni siano messe in comunicazione fra loro mediante un'unica stazione di distribuzione.

soggetti che utilizzano l'energia elettrica per uso proprio con impiego promiscuo, con potenza disponibile superiore a 200 kW intendendosi per uso promiscui l'utilizzazione di energia elettrica in impieghi soggetti a diversa tassazione <sup>(273)</sup> <sup>(274)</sup>.

Tra i soggetti obbligati, dunque, non vi è più la figura del "fabbricante"; gli obblighi e gli adempimenti <sup>(275)</sup> <sup>(276)</sup> sono, invece, posti in capo al soggetto che fornisce l'energia elettrica ai

---

3. Le officine delle ditte acquirenti di energia elettrica, per farne rivendita o per uso proprio, sono costituite dall'insieme dei conduttori, degli apparecchi di trasformazione, di accumulazione e di distribuzione, a partire dalla presa dell'officina venditrice. 4. Sono da considerare come officine, agli effetti dell'imposizione, anche gli apparati di produzione e di accumulazione montati su veicoli, ad eccezione di quelli utilizzati per la produzione di energia elettrica non soggetta ad imposta, di cui all'art.52, comma 3, lettera b)".

<sup>(273)</sup> L'indicazione dei soggetti obbligati è da considerarsi tassativa.

<sup>(274)</sup> Al secondo comma, l'art. 53 del t.u.a., prevede, che: " Su richiesta possono essere riconosciuti come soggetti obbligati: a) i soggetti che acquistano, per uso proprio, energia elettrica utilizzata con impiego unico previa trasformazione o conversione comunque effettuata con potenza disponibile superiore a 200 kW; b) i soggetti che acquistano per uso proprio energia elettrica da due o più fornitori, qualora abbiano consumi mensili superiori a 200.00 kWh."

<sup>(275)</sup> Il primo obbligo che incombe su tali soggetti è quello di denuncia preventiva della propria attività all'ufficio dell'Agenzia delle dogane competente per territorio oltre che l'obbligo di dichiarare ogni variazione, relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie, nonché la cessazione dell'attività, entro 30 giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati. Il comma 7 dell'art. 53 del t.u.a., prevede, inoltre, che "Ai soggetti di cui ai commi 1 e 2 che esercitano officine di energia elettrica è rilasciata, dal competente ufficio dell'Agenzia delle dogane, successivamente alla verifica degli impianti, una licenza di esercizio, in luogo dell'autorizzazione di cui al comma 5, soggetta al pagamento di un diritto annuale".

<sup>(276)</sup> Con il d.lgs. n. 26 del 2007 è stato introdotto l'art. 53-bis, inerente agli adempimenti cui sono obbligati i soggetti che producono energia elettrica, che effettuano trasporto o distribuzione della stessa pur se non obbligati al pagamento dell'imposta perché non forniscono l'energia ai consumatori finali e non la usano per proprio conto.

consumatori finali ovvero la consuma per uso proprio in presenza di particolari condizioni soggettive, quali l'autofornitura o l'acquisto con disponibilità di potenza superiore a 200 kW, a cui segue un utilizzo in impieghi soggetti a diversa tassazione.

La legge, inoltre, garantisce ai soggetti obbligati un diritto di rivalsa sui consumatori finali, come visto nel precedente capitolo <sup>(277)</sup>. I contribuenti di diritto sono tenuti a pagare l'accisa sulla base della dichiarazione annuale di consumo, la quale deve essere presentata entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state effettuate le forniture <sup>(278)</sup>.

L'accertamento e la liquidazione di tali accise sono disciplinate dall'art. 55 del t.u.a. <sup>(279)</sup> che riserva tali attività

---

<sup>(277)</sup> Il riconoscimento di tale diritto *ex lege* fa sì che tali imposte siano classificate tra quelle sulle vendite o sugli atti di immissione in consumo così come per le accise sul gas naturale.

<sup>(278)</sup> Cfr. F. CERIONI, *Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, cit.*, 69.

<sup>(279)</sup> Art. 55 del t.u.a.: "1. L'accertamento e la liquidazione dell'accisa sono effettuati dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane sulla base della dichiarazione di consumo annuale di cui all'articolo 53, comma 8. 2. Per le forniture di energia elettrica alle utenze con potenza disponibile non superiore a 200 kW, con impiego promiscuo, i venditori devono convenire, per tali utenti, con il competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, il canone d'imposta corrispondente, in base ai consumi presunti tassabili ed alle rispettive aliquote. Il venditore deve allegare alla dichiarazione di ciascun anno un elenco degli anzidetti utenti e comunicare mensilmente al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane le relative variazioni. Gli utenti a loro volta sono obbligati a denunciare al venditore le variazioni che comportino, sul consumo preso per base nella determinazione del canone, un aumento superiore al 10 per cento, nel qual caso il competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane procede alla revisione del canone. Il venditore, inoltre, è tenuto a trasmettere al competente Ufficio dell'Agenzia delle

all'ufficio dell'Agenzia delle dogane che opera tenendo in considerazione la predetta dichiarazione di consumo.

Ed ancora, per ciò che concerne il regime delle esenzioni, l'art. 14 della direttiva del 2003, ha dichiarato esenti da imposizione (*id est*: accisa) soltanto l'elettricità utilizzata per produrre elettricità

---

dogane, l'elenco degli utenti che utilizzano l'energia elettrica in impieghi unici agevolati, comunicandone le relative variazioni. 3. Per le forniture di energia elettrica a cottimo, per usi soggetti ad accisa, i venditori sono ammessi a pagare l'accisa con un canone stabilito dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane in relazione alla potenza installata presso i consumatori, tenuti presente i contratti ed i dati di fatto riscontrati. 4. I venditori compilano una dichiarazione per i consumi accertati in occasione della scoperta di sottrazione fraudolenta di energia elettrica e la trasmettono al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane appena i consumi fraudolenti sono stati accertati. 5. I soggetti di cui all'articolo 53, comma 1, lettera b), esercenti officine non fornite di misuratori o di altri strumenti integratori della misura dell'energia adoperata, corrispondono l'accisa mediante un canone annuo di abbonamento determinato dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane. Gli stessi soggetti hanno l'obbligo di dichiarare anticipatamente le variazioni che comportino un aumento

superiore al 10 per cento del consumo preso per base nella determinazione del canone ed in tal caso il competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane procede alla revisione straordinaria dello stesso. Gli esercenti officine costituite da impianti di produzione combinata di energia elettrica e calore, con potenza disponibile non superiore a 100 kW, possono corrispondere l'imposta mediante canone di abbonamento annuale. 6. Qualora in un impianto si utilizzi l'energia elettrica per usi diversi e si richieda l'applicazione della corrispondente aliquota d'imposta, le diverse utilizzazioni devono essere fatte in modo che sia, a giudizio insindacabile del competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, escluso il pericolo che l'energia elettrica venga deviata da usi esenti ad usi soggetti ad imposta. Il competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane può prescrivere l'applicazione, a spese degli interessati, di speciali congegni di sicurezza o di apparecchi atti ad impedire l'impiego dell'energia elettrica a scopo diverso da quello dichiarato. 7. I venditori di energia elettrica devono tenere registrazioni distinte per gli utenti a contatore e per quelli a cottimo”..



o impiegata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa  
(<sup>280</sup>) (<sup>281</sup>).

In ultima analisi, e dopo le brevi premesse in ordine alle  
accise sui prodotti energetici e sull'energia, è opportuno, ad avviso di  
chi scrive, soffermarsi su uno degli aspetti più importanti toccati

---

(<sup>280</sup>) Non sono più esenti da accisa, quindi, l'energia per l'illuminazione delle aree pubbliche, delle autostrade e delle aree scoperte nell'ambito di fiere e aeroporti ovvero utilizzata nelle segnalazioni luminose per la sicurezza del traffico autostradale, aereo, marittimo ed idrovia rio; l'energia elettrica impiegata per scopi scientifici e didattici; quella utilizzata in usi diversi dall'illuminazione per le comunicazioni telegrafiche, telefoniche, radiotelegrafiche e radiofoniche, nonché quella impiegata da parte dell'ente Rai- radio televisione italiana, per il funzionamento degli impianti televisivi e radiofonici, riceventi e trasmittenti; quella utilizzata dallo stato, Province e Comuni o da altri enti per l'illuminazione degli esterni degli edifici e degli altri monumenti cittadini di carattere civile e religioso, delle zone archeologiche, delle ville monumentali appartenenti al demanio pubblico, delle zone in cui si verificano fenomeni naturali di notevole interesse turistico. Cfr. F. CERIONI, *Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, cit.*, 67.

(<sup>281</sup>) Ai sensi degli artt. 291 e 300 del regolamento Cee n. 2454 del 2 luglio 1993 (disposizioni di attuazione del codice doganale comunitario), è consentito all'importazione beneficiare di un dazio ridotto o nullo, dichiarando in dogana l'olio vegetale in una voce della nomenclatura comprensiva della dizione "...destinato a..." , e provvedere, successivamente, ad impiegare il prodotto nella destinazione industriale indicata. Si è posto, al riguardo, il problema di stabilire se, per gli oli vegetali, anche la destinazione "produzione di energia elettrica" rientrasse fra le fattispecie agevolate ad esempio per l'olio di girasole, di cartamo o di cotone). Innanzitutto, ove tali olii allo stato greggio sono dichiarati "destinati ad usi tecnici e industriale diversi dalla fabbricazione di prodotti per l'alimentazione umana" il dazio si riduce al 3,2%. Come è noto, poi, la legislazione comunitaria lascia facoltà agli stati membri di tassare i prodotti utilizzati come materia prima per la produzione di elettricità, per motivi di politica ambientale. In Italia, tale facoltà è stata esercitata con la previsione di specifiche aliquote, distinte per prodotti, di cui al punto 11 della tabella A, allegata al t.u.a. per quanto riguarda gli olii vegetali utilizzati per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica in impianti obbligati alla denuncia di attivazione, è stata prevista l'esenzione di pagamento dell'accisa. Particolare menzione, infine, merita la previsione dell'esenzione dell'accisa, ove gli olii vegetali siano utilizzati nei lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura, piscicoltura, nell'apicoltura e nella florivivaistica (cfr. t.u.a., Tab. A, punto 5, come modificato dal d.lgs. n. 26/2007).

dalla nuova disciplina comunitaria e nazionale predetta: la salvaguardia dell'ambiente.

La stessa direttiva del 2003, più volte citata, si poneva, infatti, come obiettivo di introdurre un sistema di tassazione dei prodotti energetici che fosse compatibile con la tutela dell'ambiente. All'uopo gli artt. 15 e 16 della direttiva del 2003, prevedono, rispettivamente, la possibilità degli Stati membri di esentare o ridurre le accise per i prodotti imponibili impiegati nell'ambito di progetti per lo sviluppo tecnologico di prodotti che siano più rispettosi dell'ambiente, ed ancora autorizzano gli Stati membri ad applicare ai prodotti soggetti ad accisa, sotto controllo fiscale, delle esenzioni o riduzioni d'aliquota se costituiti o contenenti determinati elementi <sup>(282)</sup>.

Confrontando tali disposizioni con quelle contenute nel testo unico (t.u.a.) in materia di tali accise, e mi riferisco in particolare all'art. 52, comma 3, lett - b), si deve concludere che tali imposte non possono qualificarsi come tributi ambientali <sup>(283)</sup>.

---

<sup>(282)</sup> Quali oli vegetali, glicerina ed altri emulsionanti di grassi vegetali e animali, miscele di ammina, alcole etilico ed acquaviti denaturate dalla biomassa, la legna da ardere e carbone di legna, di noci e di bambù.

<sup>(283)</sup> La dottrina è ormai uniforme nel ritenere che i tributi ambientali in senso stretto siano solo quelli per i quali il presupposto sia costituito da un'unità fisica di un prodotto (o un sostituto o derivato) di cui si abbia la prova scientifica che cagioni effetti negativi sull'ambiente quando sia impiegato o rilasciato. Cfr. F.

A parere di chi scrive, infatti, le accise sui prodotti energetici non solo non possono essere considerate tributi ambientali, ma avrebbero ragion d'essere anche se non si prendesse in considerazione gli effetti inquinanti che derivano dalla fabbricazione o dal consumo di tali prodotti ciò in quanto sono imposte che, come detto dalla Corte di giustizia europea, “perseguono anche finalità extrafiscali di tutela dell’ambiente” <sup>(284)</sup> <sup>(285)</sup>.

---

CERIONI, *Il d.lgs., cit.*, 81; F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale, cit.*, 115.

<sup>(284)</sup> Corte di Giustizia CE, 2 aprile 1998, causa C-213/1996. Cfr. F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione, cit.*, 115 e ss.

<sup>(285)</sup> Di particolare interesse è stata la novità apportata, in tema di accise, dalla Manovra finanziaria per l’anno 2009 e di cui al decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 e alla successiva legge 22 dicembre 2008, n. 203. Nello specifico, con l’art. 2, commi 11-14, di tale ultimo decreto viene estesa fino al 31 dicembre 2009 la riduzione del 40% dell’aliquota di accisa per gli usi industriali in favore dei soggetti, grandi consumatori, che registravano consumi superiori a 1.200.000 metri cubi per anno (termoelettrici esclusi). Tale riduzione era stata disposta dall’art. 4 del d.l. 1° ottobre 2001, n. 356 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 2001, n. 418) aveva disposto, per l’anno 2001, Tale disposizione era stata, successivamente, più volte prorogata da provvedimenti a carattere temporaneo e, da ultimo, fino al 31 dicembre 2008. La legge 22 dicembre 2008, n. 203 (Legge Finanziaria per il 2009) ha previsto la proroga dell’agevolazione in parola anche per il periodo d’imposta 2009. La misura del tributo, a seguito della riduzione dell’aliquota, passa da 0.012 Euro a 0.007 Euro. Dal 1° gennaio 2009 vengono, inoltre, confermate le disposizioni relative alla riduzione del costo del gasolio e del gpl impiegati per riscaldamento in zone montane ed altri specifici territori nazionali, già previste dall’art. 5, comma 1, del citato d.l. n. 356/2001. Tale articolo aveva aumentato (rispettivamente di 50 lire per litro di gasolio e 50 lire per chilogrammo di gpl), in via temporanea, le riduzioni di costo stabilite dall’art. 8, comma 10, lettera c), della l. n. 448/1998 sul gasolio e gpl per riscaldamento utilizzati in determinate zone del Paese (aree climaticamente e geograficamente svantaggiate unitamente alla regione Sardegna). La Legge Finanziaria per il 2009 ha, dunque, stabilizzato la riduzione dell’accisa sui prodotti suddetti ed ha reso strutturale il credito d’imposta per i soggetti che utilizzano, come fonte di energia alternativa, le reti di riscaldamento alimentare con biomasse o energia geotermica. Il comma 13, dell’art. 2, l. n. 203/2008, prevede

2.1. *Il caso particolare dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione.*

Tra gli oli minerali assoggettati ad accisa sono annoverati anche gli oli lubrificanti nel caso in cui vengono utilizzati (oppure venduti) come combustibili o carburanti (art. 62 t.u.a.) <sup>(286)</sup>. In altri

---

l'applicazione delle disposizioni in materia di accisa relative alle agevolazioni anche per il gasolio ed il gas petrolio liquefatto impiegati nelle frazioni parzialmente non metanizzate dei Comuni in zona climatica E. L'agevolazione suddetta consiste nella riduzione del costo del gasolio (0.026 euro per litro) e del gpl (0.026 euro per chilogrammo) impiegati, rispettivamente, per riscaldamento e per la combustione. Una proroga per l'anno 2009 (sempre con decorrenza 1° gennaio 2009 fino al 31 dicembre 2009) è, inoltre, prevista per le agevolazioni sul gasolio utilizzato nelle coltivazioni sotto serra di cui all'art. 2, comma 4, della legge 24 dicembre 2003, n. 350. Tali agevolazioni sono estese, *ex lege*, anche agli oli vegetali utilizzati per fini energetici nelle serre. La disposizione relativa alla riduzione dell'accisa sul gas naturale per usi industriali si inserisce nel contesto delle misure volte, in sostanza, a contenere la ricaduta sui consumatori (imprese e/o persone fisiche) del forte aumento del prezzo del petrolio registrato nell'anno 2008. Con la stessa, quindi, si mira a ridurre il peso erariale per il tramite di una diminuzione dell'accisa a compensazione dell'inevitabile aumento dell'Iva. Tale ultimo aumento derivato, a sua volta, dall'aumento del prezzo industriale dei prodotti. L'auspicio dell'esecutivo era, in origine, quello di introdurre un' "accisa mobile", ovvero un meccanismo che avrebbe dovuto automaticamente innescare il ribasso dei prezzi dei carburanti (comprensivi delle accise) in corrispondenza del calo del prezzo del petrolio e viceversa. In attesa del varo di un simile meccanismo, il legislatore, con la Legge Finanziaria per il 2009, invece, si è limitato a prevedere sconti, agevolazioni e proroghe sui carburanti, come ad esempio la citata riduzione del costo del gpl e del gasolio, tramite un'accisa agevolata o, ancora, la prima riferita esenzione completa dal pagamento dell'accisa per il gasolio utilizzato per le coltivazioni sottoterra. In conclusione, le agevolazioni citate determinano un rilevante beneficio per le imprese, considerando il fatto che, l'anno appena trascorso, le stesse hanno dovuto far fronte anche a forti rincari (*in primis*, delle materie prime per la produzione agro-alimentare).

<sup>(286)</sup> Art. 62 del t.u.a.: "1. Gli oli lubrificanti (codice NC da 2710 19 81 a 2710 19 99), ferma restando la tassazione prevista dall'art. 21, comma 2, sono sottoposti ad imposta di consumo anche quando sono destinati, messi in vendita o impiegati, per usi diversi dalla combustione o carburazione. 2. I bitumi di petrolio (codice NC 2713 20 00) sono sottoposti ad imposta di consumo. 3. L'imposta di cui al comma 1 si applica anche per gli oli lubrificanti utilizzati in miscela con i carburanti con funzione di lubrificazione e non è dovuta per gli oli lubrificanti impiegati nella

termini, vero è che la direttiva n. 92/81/Cee esenta gli oli lubrificanti (in generale) da qualunque forma di imposizione fiscale (art. 8, par. 1, lett. a), e che la direttiva n. 2003/96/CE li esclude espressamente dal campo di applicazione delle disposizioni dettate dalla medesima

---

produzione e nella lavorazione della gomma naturale e sintetica per la fabbricazione dei relativi manufatti, nella produzione delle materie plastiche e delle resine artificiali o sintetiche, comprese le colle adesive, nella produzione degli antiparassitari per le piante da frutta e nei consumi di cui all'art.22, comma 2. Per gli oli lubrificanti imbarcati per provvista di bordo di aerei o navi si applica lo stesso trattamento previsto per i carburanti. 4.L'imposta di cui ai commi 1 e 2 si applica anche agli oli lubrificanti ed ai bitumi contenuti nelle preparazioni lubrificanti (codice NC 3403) e negli altri prodotti o merci importati o di provenienza comunitaria. 5. Gli oli lubrificanti e gli altri prodotti energetici ottenuti congiuntamente dalla rigenerazione di oli usati, derivanti da oli, a base minerale o sintetica, già immessi in consumo, sono sottoposti ad imposta in misura pari al 50% dell'aliquota normale prevista per gli oli di prima distillazione e per gli altri prodotti. La percentuale anzidetta può essere modificata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri del tesoro, dell'industria, del commercio e dell'artigianato e dello ambiente, in relazione alla esigenza di assicurare competitività alla attività della rigenerazione, ferma restando, in caso di diminuzione della percentuale, l'invarianza del gettito sugli oli lubrificanti, da attuare con lo stesso decreto, mediante una corrispondente variazione in aumento della aliquota normale. Gli oli lubrificanti usati destinati alla combustione non sono soggetti a tassazione. I prodotti energetici contenuti nei residui di lavorazione della rigenerazione non sono soggetti a tassazione. 6. Ferma restando la tassazione prevista dall'art. 21, comma 2, i prodotti energetici greggi (codice NC 2709 00), gli estratti aromatici (codice NC 2713 90 90), le miscele di alchilbenzoli sintetici (codice NC 3817 00) ed i polimeri poliolefinici sintetici (codice NC 3902) sono sottoposti alla medesima imposizione prevista per gli oli lubrificanti, quando sono destinati, messi in vendita o usati per la lubrificazione meccanica. 7. L'imposta prevista per i bitumi di petrolio non si applica ai bitumi utilizzati nella fabbricazione di pannelli in genere nonché di manufatti per l'edilizia ed a quelli impiegati come combustibile nei cementifici. Per i bitumi impiegati nella produzione o autoproduzione di energia elettrica si applicano le aliquote stabilite per l'olio combustibile destinato a tali impieghi. 8. Ai fini dell'applicazione della disposizione di cui al comma 6, si considerano miscele di alchilbenzoli sintetici i miscugli di idrocarburi alchilarilici aventi almeno una catena alchilica con 8 o più atomi di carbonio, ottenuti per alchilazione del benzolo con procedimento di sintesi, liquide alla temperatura di 15 Celsius, contenenti anche impurezze purché non superiori al 5% in volume. 9. Per la circolazione e per il deposito degli oli lubrificanti e dei bitumi assoggettati ad imposta si applicano le disposizioni degli artt.12 e 25".

(art. 2, par. 4, lett. b), primo trattino) <sup>(287)</sup>. Nonostante tali previsioni, però, ve ne è un'altra che fa rientrare a pieno titolo nel campo di applicazione delle richiamate direttive gli oli lubrificanti qualora, come detto, siano destinati all'impiego come combustibili o carburanti (art. 2, par. 3, dell'abrogata direttiva n. 92/81 e art. 2, par. 3, della direttiva n. 2003/96).

Alla fine degli anni '90, l'accisa sugli oli lubrificanti è stata oggetto di approfondito esame da parte della Commissione europea che non ha mancato occasione per rilevare la contrarietà del sistema delle accise armonizzate, ed in particolar modo di alcune previsioni della direttiva n. 92/81 più volte citata. Ed è in seguito a tale esame che nel 1998 (4 novembre 1998), la Commissione europea ha inviato allo Stato italiano una lettera di diffida evidenziando la contrarietà con l'art. 8 della direttiva n. 92/81 e dell'art. 3, n. 2, della direttiva n. 92/12 della la legge italiana istitutiva dell'imposta in parola.

Il Governo italiano, dal canto suo, ha dapprima contestato tale violazione, ma successivamente ha riconosciuto l'obiettivo

---

<sup>(287)</sup> Con tali disposizioni il legislatore comunitario ha voluto sancire espressamente il "principio del fuori campo di applicazione". La Commissione tributaria provinciale di Trento, occupandosi di una controversia relativa a oli lubrificati, impiegati per usi diversi dalla carburazione o dalla combustione, ha precisato che non siamo in presenza di esenzioni o agevolazioni fiscali di prodotti assoggettati al regime di imposizione fiscale, bensì siamo fuori dal campo di applicazione del sistema fiscale stesso" (sent. N. 117/2003 del 15 novembre 2004).

fondatezza dei rilievi formulati ed ha espresso la volontà di conformarsi al parere reso dalla Commissione <sup>(288)</sup> <sup>(289)</sup>.

Il problema, però, non si è risolto in quanto lo Stato italiano, allo scadere del termine stabilito per l'adempimento, ha continuato ad applicare l'imposta tacciata di incompatibilità. Ed infatti, pur avendo il legislatore italiano emesso il d.l. 28 dicembre 2001, n. 452 che disponeva l'abrogazione dell'imposta in parola, prevedendone la sostituzione con un contributo ambientale, l'entrata in vigore della stessa disposizione abrogatrice è stata rinviata più volte.

Per questi motivi, la Commissione europea ha presentato, in tempi più recenti, ricorso ai giudici comunitari.

Con la sentenza del 25 settembre 2003, causa C-437/2001 <sup>(290)</sup>, la Corte di Giustizia ha messo fine alla procedura di infrazione aperta dalla Commissione CE nei confronti dell'Italia <sup>(291)</sup>,

---

<sup>(288)</sup> Parere del 12 novembre 1999.

<sup>(289)</sup> Come può leggersi poi dalla sentenza il Governo ha riconosciuto come in effetti non possa "collocarsi, in virtù della sua specifica struttura, tra i residui spazi di imponibilità, concessi dalla normativa comunitaria, degli oli non utilizzati per la combustione o la carburazione".

<sup>(290)</sup> Giur. Imp., 2003, I, 1555 e ss., con commento di F. CERIONI, *I limiti all'introduzione delle imposte indirette nel settore delle accise armonizzate secondo la Corte di Giustizia*.

<sup>(291)</sup> La procedura di infrazione per inadempimento (ai sensi dell'art. 226 del Trattato UE) avviata nel 1998 dalla Commissione Europea nei confronti del Governo italiano, si è conclusa nel modo descritto in base alle seguenti argomentazioni: in particolare, posto che l'art. 62, comma 1, del t.u.a. sottopone ad imposta di consumo gli oli lubrificanti quando sono destinati, messi in vendita o

accertando che nell'assoggettare ad accisa gli oli lubrificanti destinati ad essere utilizzati per finalità diverse da quelle previste dal diritto comunitario, ovvero mantenendo in vigore la disposizione di cui all'art. 62 del t.u.a., la Repubblica Italiana ha violato gli obblighi comunitari ex direttiva n. 92/12/CEE (art. 3, paragrafo 2) e direttiva n. 92/81/CEE (art. 8, paragrafo 1, lettera a) <sup>(292)</sup> <sup>(293)</sup>). In altri termini,

---

impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione, i giudici hanno osservato come, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), e art. 2, n. 2 della direttiva n. 92/81, in combinato disposto con l'art. 2 della direttiva n. 92/82, gli oli lubrificanti possano, invece, essere assoggettati ad accisa solo se destinati, messi in vendita o utilizzati come carburanti o combustibili. Negli altri casi essi sono obbligatoriamente esenti da accisa armonizzata. La Corte, richiamando sua precedente giurisprudenza (sent. 10 giugno 1999, causa C-346/97, Braathens, in Racc. Giur. Corte Europea, I, 349), ha sottolineato che consentire agli Stati membri di colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti che dovevano essere esonerati dall'accisa armonizzata ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) della direttiva n. 92/81, avrebbe tolto a tale disposizione ogni effetto utile. Ad avviso dei giudici comunitari, poi, non sarebbe possibile per i prodotti obbligatoriamente esenti da accisa armonizzata, ai sensi del citato art. 8, che uno Stato membro possa avvalersi della facoltà prevista dall'art. 3, n. 2, della direttiva n. 92/82, di mantenere o di istituire imposte nazionali che perseguano fini specifici. Nel caso di specie, l'imposta controversa sarebbe, infatti, comunque in contrasto con l'economia generale delle direttive relative alle accise armonizzate, vanificandone completamente gli obiettivi.

<sup>(292)</sup> Nelle more del giudizio, l'Italia aveva cercato di evitare la condanna intervenendo legislativamente con il d.l. 28 dicembre 2001, n. 452 (convertito dalla l. 27 febbraio 2002, n. 16) che all'art. 6 disponeva l'abrogazione dell'imposta di consumo in discorso prevedendone la contestuale sostituzione con un "contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale" a far data dalla effettiva soppressione dell'imposta controversa e previa emanazione di un apposito regolamento ministeriale. Tale regolamento, però non è stato emanato e il contributo "sostitutivo" è rimasto lettera morta. Cfr. F. 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*, Dir. e prat. Trib., n. 4, 2009, 809 e ss.

<sup>(293)</sup> Ed anche con l'art. 1, n. 2, della nuova direttiva n. 2008/1187CE, relativa al regime generale delle accise che abroga la direttiva n. 92/12 a partire dal 1° aprile 2010, in base al quale: "Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti



gli oli minerali, essendo destinati ad usi diversi dalla combustione e dalla carburazione dovevano essere esentati da qualunque tipo di imposta.

Appena un mese dopo tale sentenza di condanna, è entrata in vigore la direttiva n. 2003/96 che, come detto, ha ristrutturato il quadro comunitario della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità impiegati per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile da riscaldamento, nonché gli usi combinati dei prodotti energetici (art. 2, comma 4). Ne è derivato che, secondo attenta dottrina <sup>(294)</sup>, l'imposizione sugli oli lubrificanti, prima dichiarata incompatibile con l'ordinamento comunitario, venuti meno i divieti contenuti nell'abrogata direttiva n. 92/81, sarebbe ora, lasciata alla discrezionalità impositiva degli stati membri dell'U.E.

Autorevole dottrina, invece, analizzando attentamente le fonti normative ha concluso in senso assai diverso, ritenendo cioè che

---

ad accisa altre forme di imposte indirette aventi finalità specifiche, purchè 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; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni". Tale nuova norma ricalca quanto previsto dalla direttiva n. 92/12 (art. 3 n. 2) confermando, di fatto, l'illegittimità dell'imposta di consumo degli oli lubrificanti.

<sup>(294)</sup> *Ex pluribus*, F. CERIONI, *Il diritto tributario comunitario*, cit., 921 e ss.

l'abrogazione della direttiva n. 92/81 "non ha comportato un arretramento rispetto alle scelte operate in passato" <sup>(295)</sup>, ovvero che continuano ad essere sottoposte ad accisa gli oli lubrificanti destinati ad essere utilizzati come combustibili o carburanti. Ed è proprio la lettera della direttiva del 2003, ai considerando diciottesimo e ventiduesimo, che conferma tale visione <sup>(296)</sup>.

Nonostante tale chiara analisi, i giudici comunitari hanno ritenuto comunque di intervenire in merito con una sentenza del 2007 <sup>(297)</sup>.

In tale occasione, infatti, la Corte di giustizia ha statuito che la direttiva n. 2003/96, la quale ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, come modificata dalla direttiva n. 2004/75/CE, deve essere interpretata nel

---

<sup>(295)</sup> G.M. CIPOLLA, *Dubbi di compatibilità*, cit.

<sup>(296)</sup> Considerando n. 18: "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". Considerando n. 22: "i prodotti energetici dovrebbero essere essenzialmente disciplinati dal quadro comunitario quando usati come combustibile per riscaldamento o carburante per motori".

<sup>(297)</sup> Corte di Giustizia Ce, sez. III, 5 luglio 2007, n. 145. Nel caso di specie, erano state proposte due identiche domande di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 del trattato CE, proposte dalla Commissione Tributaria Regionale di Trento, essendosi ritenuto necessario accertare se, alla luce della direttiva n. 2003/96, l'art. 62 del t.u.a. fosse divenuto compatibile con il diritto comunitario e se, più in generale, gli stati membri potessero utilmente assoggettare ad imposta gli oli lubrificanti in base al loro diritto nazionale. Le due cause erano state proposte dalla Fendt Italiana s.r.l. ed identificate con i numeri C-145/06 e C-146/06 poi riunite.

senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, 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 combustione (<sup>298</sup>). Gli Stati membri, cioè, conservano la facoltà di introdurre o mantenere imposte che colpiscono gli oli lubrificanti a condizione che dette imposte non diano luogo negli scambi tra Stati membri a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Tale intervento è da ritenersi, però, inconcludente considerando che l'art. 62 del t.u.a., per effetto della sentenza del 2001 è, e continua ad essere, contrario al diritto comunitario.

---

(<sup>298</sup>) La Corte è pervenuta a tale conclusione tramite il seguente ragionamento: la società ricorrente ha sottolineato come l'abrogazione operata dall'art. 30 della direttiva del 2003, dovesse ritenersi limitata alle sole disposizioni della direttiva n. 92/81 e della direttiva n. 92/82 rientranti nell'ambito di applicazione della direttiva abrogatrice, derivandone la permanenza in vigore dell'esenzione d'accisa prevista dall'art. 8, comma 1, lett. a) della direttiva n. 92(81 8° favore degli oli minerali utilizzati per fini diversi dalla carburazione o combustione) e, conseguentemente, la persistente illegittimità dell'art. 62, comma 1, del t.u.a. Ancora, la ricorrente ha eccepito che la direttiva del 2003 persegue, tra gli altri, lo scopo di contribuire al conseguimento degli obiettivi fissati da protocollo di Kyoto sulla riduzione dei gas serra, e sarebbe risultata incongrua la reintroduzione della possibilità per gli Stati membri di tassare i prodotti energetici impiegati per fini diversi dall'utilizzo come carburante o come combustibile per riscaldamento, dato che tali usi non costituiscono una fonte di inquinamento. La Corte di Giustizia ha respinto tali argomentazioni difensive ed ha sottolineato come la formulazione del citato art. 30, laddove prevede che la direttiva n. 92/81 sia abrogata dal 31 dicembre 2003, non presenti alcuna ambiguità né limitazione. La Corte ha, altresì, osservato che gli Stati membri non siano, però, completamente liberi di tassare i prodotti energetici (come gli oli lubrificanti) utilizzati per fini diversi dalla carburazione o combustione, dovendo esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto comunitario.

Affermare, cioè, la direttiva n. 2003/96 non osti all'istituzione di un'imposta di consumo che vada a colpire gli oli lubrificanti destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla carburazione o combustione, non comporta in alcun modo l'automatica legittimità dell'art. 62, comma 1, del t.u.a.

Ciò in quanto non sono venuti meno i presupposti di contrarietà di tale controverso tributo ai principi generali enunciati dall'art. 3, n. 2, della direttiva n. 92/12 (che, come detto, prevedeva l'esenzione da imposte degli oli lubrificanti utilizzati per i fini anzidetti).

Infine, a ben vedere, la sentenza interpretativa del 2007 non ha valore definitivo. La questione, infatti, potrebbe essere di nuovo sottoposta ad un rinvio alla Corte laddove il giudice nazionale rilevi difficoltà applicative o interpretative della sentenza resa, oppure ritenga tale statuizione non risolutiva del caso o inadeguata o, in ultimo, si vogliano sottoporre a giudizio nuovi elementi di valutazione <sup>(299)</sup>.

---

<sup>(299)</sup> Cfr. F. BIRIGAZZI, *L'imposta di consumo sugli oli lubrificanti*, cit., 809 e ss. Vedi anche Ord. 5 marzo 1986, causa C-69/85, Wuensche, in Racc. giur., XI, 4947.

*3. Il presupposto delle accise sui prodotti energetici e la conferma della tesi minoritaria sull'individuazione del presupposto..*

La vera novità che si è avuta con la direttiva del 2003, prima, e con il decreto n. 26 del 2007, dopo, è quella relativa all'individuazione del presupposto impositivo delle accise sui prodotti energetici e sull'elettricità, più specifica rispetto alla disciplina generale dettata in tema di accisa *ex art. 2* del t.u.a.

L'art. 21 della direttiva 2003/96/CE prevede, infatti, delle peculiari disposizioni in tema di individuazione del fatto generatore d'imposta e di esigibilità della stessa. In particolare, il comma 1 del citato articolo, stabilisce che l'imposta sui prodotti energetici diventa esigibile all'atto del verificarsi di uno dei fatti generatori d'imposta previsti dall'art. 2, comma 3, della direttiva del 2003, ovvero la tassazione di qualunque prodotto energetico destinato alla combustione ed alla carburazione con l'aliquota indicata per il prodotto equivalente <sup>(300)</sup>. Con specifico riferimento al fatto

---

<sup>(300)</sup> Il quarto comma dell'art. 21 della direttiva del 2003 prevede, inoltre, una particolare fattispecie, per cui : "Gli Stati membri possono anche stabilire che l'imposta sui prodotti energetici e sull'elettricità diventa esigibile quando si constata che non è, o non è più, rispettata una condizione di utilizzazione finale fissata dalla normativa nazionale per poter beneficiare di un livello di imposizione ridotto o dell'esenzione.

generatore dell'imposta, poi, il comma del 2 del citato articolo include nel concetto di fabbricazione anche quello di estrazione <sup>(301)</sup>.

Il comma 5 del medesimo articolo prosegue prevedendo espressamente che “l'elettricità ed il gas naturale sono soggetti ad imposizione e diventano imponibili al momento della fornitura da parte del distributore o del redistributore”.

Tale ultima disposizione individua e specifica, dunque, il fatto generatore e l'esigibilità di tali accise <sup>(302)</sup> <sup>(303)</sup>: per il carbone, il coke e la lignite diviene rilevante la fornitura da parte delle società che le autorità competenti hanno registrato a tal fine <sup>(304)</sup>.

---

<sup>(301)</sup> Ciò è importante in quanto sono sottoposti ad accisa attualmente anche i prodotti come il gas naturale, il carbone, la lignite ed il coke per cui ha rilevanza fiscale il momento estrattivo.

<sup>(302)</sup> La norma continua chiarendo che: “... quando la fornitura per il consumo ha luogo in uno Stato membro in cui il distributore o redistributore non ha sede, l'imposta degli Stati membri di fornitura è imputata a una società che deve essere registrata nello Stato membro di fornitura. In ogni caso, l'imposta riscossa e percepita in conformità alle procedure previste da ciascuno Stato membro (...)”.

<sup>(303)</sup> La direttiva del 2003 precisa, inoltre, relativamente al fatto generatore dell'imposta, che non si considerano “produzione di prodotti energetici”: a) le operazioni durante le quali sono ottenuti incidentalmente piccoli quantitativi di prodotti energetici; b) le operazioni per le quali l'utilizzazione di un prodotto energetico ne rende possibile la riutilizzazione nella propria impresa, purchè l'impresa già pagata per tale prodotto non sia inferiore a quella dovuta se il prodotto energetico riutilizzato dovesse essere di nuovo soggetto ad imposizione; c) le operazioni consistenti nel miscelare, fuori dello stabilimento di produzione o di un deposito fiscale, prodotti energetici o altri materiali, purchè: 1. L'imposta sui componenti sia stata precedentemente pagata; 2. L'importo pagato non sia inferiore a quello dell'imposta applicabile alla miscela (la prima condizione non si applica se la miscela è esentata per un uso specifico).

<sup>(304)</sup> B. SORRENTINO – E. PASCA, *Le accise*, cit., 17.

La disciplina delle accise sui prodotti energetici assume, dunque, rilevanza ai nostri fini, proprio per la diversa collocazione temporale riservata alla nascita dell'obbligazione tributaria. Mentre, come abbiamo visto nei precedenti capitoli, per le accise in generale si riconnette il sorgere dell'obbligazione d'imposta alla fabbricazione e/o immissione in consumo dei prodotti (a seconda della tesi cui si aderisce), per le accise *de quibus*, invece, si parla di "fornitura da parte del distributore o del redistributore", ovvero si fa riferimento ad un momento successivo rispetto alla fabbricazione dei prodotti.

Su questa scia, il d.lgs. n. 26 del 2007 ha modificato, infatti, recependo la direttiva comunitaria, le disposizioni inerenti ai prodotti energetici, ed in particolare gli artt. 26, comma 1 <sup>(305)</sup> e 52, comma 2, del t.u.a. <sup>(306)</sup>.

---

<sup>(305)</sup> L'art. 26 rubricato: "*Disposizioni particolare per il gas naturale*" espressamente stabilisce che: "1. Il gas naturale (codici NC 2711 11 00 e NC 2711 21 00), destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonché all'autotrazione, e' sottoposto ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio. 2. Sono considerati compresi negli usi civili anche gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività' produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, ma ceduti a terzi per usi civili. 3. Sono considerati compresi negli usi industriali gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, in tutte le attività' industriali produttive di beni e servizi e nelle attività' artigianali ed agricole, nonché gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività

---

dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 11 della legge 9 gennaio 1991, n. 10, anche se riforniscono utenze civili. Si considerano, altresì, compresi negli usi industriali, anche quando non è previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti. 4. Sono assoggettati all'aliquota relativa al gas naturale impiegato per combustione per usi industriali i consumi di gas naturale impiegato negli stabilimenti di produzione anche se nei medesimi vengono introdotte e depositate merci provenienti da altri stabilimenti, purché di società controllate o di società collegate con quella titolare della concessione ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, nonché i consumi relativi ad operazioni connesse con l'attività industriale. 5. Ai fini della tassazione di cui al comma 1 si considerano gas naturale anche le miscele contenenti metano ed altri idrocarburi gassosi in misura non inferiore al 70 per cento in volume. Per le miscele contenenti metano ed altri idrocarburi gassosi in misura inferiore al 70 per cento in volume, ferma restando l'applicazione dell'articolo 21, commi 3, 4 e 5, quando ne ricorrano i presupposti, sono applicate le aliquote di accisa, relative al gas naturale, in misura proporzionale al contenuto complessivo, in volume, di metano ed altri idrocarburi. Per le miscele di gas naturale con aria o con altri gas ottenuti nelle officine del gas di città, l'imposta si applica con riguardo ai quantitativi di gas naturale originari, secondo le percentuali sopraindicate, impiegati nelle miscele. Per le miscele di gas ottenuto nelle officine del gas di città od in altri stabilimenti, con qualsiasi processo di lavorazione che utilizzi metano o altra materia prima, l'imposta si applica sulla percentuale di metano puro che risulta in esso contenuta. 6. Non sono sottoposte ad accisa le miscele gassose di cui al comma 5 di origine biologica destinate agli usi propri del soggetto che le produce. 7. Sono obbligati al pagamento dell'imposta di cui al comma 1 secondo le modalità previste dal comma 13 e con diritto di rivalsa sui consumatori finali: a) i soggetti che procedono alla fatturazione del gas naturale ai consumatori finali comprese le società aventi sede legale nel territorio nazionale e 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) 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 vettoriamento del prodotto; c) i soggetti che acquistano il gas naturale confezionato in bombole o in altro recipiente da altri Paesi comunitari o da Paesi terzi; d) i soggetti che estraggono per uso proprio gas naturale in territorio nazionale. 8. Su richiesta possono essere riconosciuti come soggetti obbligati i gestori delle reti di gasdotti nazionali per il solo gas naturale impiegato per il vettoriamento del prodotto. 9. Si considerano consumatori finali anche gli esercenti impianti di distribuzione stradale di gas naturale per autotrazione non dotati di apparecchiature di compressione per il riempimento di carri bombolai. 10. I soggetti di cui ai commi 7 e 8 hanno l'obbligo di denunciare preventivamente la propria attività all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane competente per territorio e di prestare una cauzione sul pagamento dell'accisa. Tale cauzione è determinata dal medesimo Ufficio in misura pari ad un dodicesimo



---

dell'imposta annua che si presume dovuta in relazione ai dati comunicati dal soggetto nella denuncia e a quelli eventualmente in possesso dell'Ufficio competente. Il medesimo Ufficio, effettuati i controlli di competenza e verificata la completezza dei dati relativi alla denuncia e alla cauzione prestata, rilascia, ai soggetti di cui ai commi 7 ed 8, un'autorizzazione, entro sessanta giorni dalla data di ricevimento della denuncia. I medesimi soggetti sono tenuti a contabilizzare, in un apposito registro di carico e scarico, i quantitativi di gas naturale estratti, acquistati o ceduti e ad integrare, a richiesta dell'Ufficio competente, l'importo della cauzione che deve risultare pari ad un dodicesimo dell'imposta dovuta nell'anno precedente.<sup>11</sup> Sono esonerate dall'obbligo della prestazione della cauzione di cui al comma 10 le Amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici. L'Agenzia delle dogane ha facoltà di esonerare dal medesimo obbligo le ditte affidabili e di notoria solvibilità. Tale esonero può essere revocato nel caso in cui mutino le condizioni che ne avevano consentito la concessione; in tal caso la cauzione deve essere prestata entro quindici giorni dalla notifica della revoca. 12. L'autorizzazione di cui al comma 10 viene negata o revocata a chiunque sia stato condannato con sentenza passata in giudicato per reati connessi all'accertamento ed al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici o sull'energia elettrica per i quali è prevista la pena della reclusione. 13. L'accertamento dell'accisa dovuta viene effettuato sulla base di dichiarazioni annuali, contenenti tutti gli elementi necessari per la determinazione del debito d'imposta, che sono presentate dai soggetti obbligati entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce. Il pagamento dell'accisa è effettuato in rate di acconto mensili da versare entro la fine di ciascun mese, calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente. Il versamento a conguaglio è effettuato entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui si riferisce. Le somme eventualmente versate in eccedenza all'imposta dovuta sono detratte dai successivi versamenti di acconto. L'Amministrazione finanziaria ha facoltà di prescrivere diverse rateizzazioni d'acconto sulla base dei dati tecnici e contabili disponibili. Per la detenzione e la circolazione del gas naturale non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 5 e 6. 14. Contestualmente all'avvio della propria attività, i soggetti che effettuano l'attività di vettoriamento del gas naturale ne danno comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane e presentano una dichiarazione annuale riepilogativa contenente i dati relativi al gas naturale trasportato rilevati nelle stazioni di misura. La dichiarazione è presentata al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce. Gli stessi soggetti sono altresì tenuti a rendere disponibili agli organi preposti ai controlli i dati relativi ai soggetti cui il prodotto è consegnato. 15. In occasione della scoperta di sottrazione fraudolenta di gas naturale, i venditori compilano una dichiarazione per i consumi di gas naturale accertati e la trasmettono al competente ufficio dell'Agenzia delle dogane appena i consumi fraudolenti sono stati accertati".

<sup>(306)</sup> Art. 52 del t.u.a.: "1. L'energia elettrica (codice NC 2716) è sottoposta ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio. 2. Non è sottoposta ad accisa l'energia elettrica: a) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa

Entrambe le norme, successivamente alla novella, individuano il presupposto impositivo nel momento della fornitura ai consumatori finali ovvero nel momento del consumo (per il gas naturale e per l'energia elettrica) del prodotto estratto o prodotto per uso proprio (diversamente dal precedente sistema che identificava il momento della nascita dell'obbligazione tributaria nella

---

vigente in materia, con potenza non superiore a 20 kW; b) impiegata negli aeromobili, nelle navi, negli autoveicoli, purché prodotta a bordo con mezzi propri, esclusi gli accumulatori, nonché quella prodotta da gruppi elettrogeni mobili in dotazione alle forze armate dello Stato ed ai corpi ad esse assimilati; c) prodotta con gruppi elettrogeni azionati da gas metano biologico; d) prodotta da piccoli impianti generatori comunque azionati, purché la loro potenza disponibile non sia superiore ad 1 kW, nonché prodotta in officine elettriche costituite da gruppi elettrogeni di soccorso aventi potenza disponibile complessiva non superiore a 200 kW; e) utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici; f) impiegata nei processi mineralogici; g) impiegata per la realizzazione di prodotti sul cui costo finale, calcolato in media per unità, incida per oltre il 50 per cento. 3. E' esente dall'accisa l'energia elettrica: a) utilizzata per l'attività di produzione di elettricità e per mantenere la capacità di produrre elettricità; b) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni; c) utilizzata per l'impianto e l'esercizio delle linee ferroviarie adibite al trasporto di merci e passeggeri; d) impiegata per l'impianto e l'esercizio delle linee di trasporto urbano ed interurbano; e) consumata per qualsiasi applicazione nelle abitazioni di residenza anagrafica degli utenti, con potenza impegnata fino a 3 kW, fino ad un consumo mensile di 150 kWh. Per i consumi superiori ai limiti di 150 kWh per le utenze fino a 1,5 kW e di 220 kWh per quelle oltre 1,5 e fino a 3 kW, si procede al recupero dell'accisa secondo i criteri stabiliti nel capitolo I, punto 2, della deliberazione n. 15 del 14 dicembre 1993 del Comitato interministeriale dei prezzi; f) utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, per i mesi nei quali tale consumo si è verificato. Ai fini della fruizione dell'agevolazione gli auto produttori dovranno trasmettere, al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, entro il giorno 20 di ogni mese, i dati relativi al consumo del mese precedente. 4. Il competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane ha facoltà di autorizzare, nel periodo tra la realizzazione e l'attivazione regolare dell'officina, esperimenti in esenzione da imposta per la prova ed il collaudo degli apparecchi".

fabbricazione o nella importazione da Paesi terzi)<sup>(307)</sup>. Di conseguenza in tutta la fase precedente la fornitura al cliente finale ai fini del consumo, il prodotto fiscalmente non è ancora sottoposto al regime armonizzato delle accise (*id est*: al t.u.a.).

Abbiamo già avuto modo di delineare le due posizioni della dottrina in ordine all'individuazione - in termini generali - del presupposto delle accise (vedi cap. I e II). Ebbene, anche la disciplina dettata in materia di accise sui prodotti energetici e sull'energia, ed in particolare l'art. 21 citato, costituisce un'ulteriore conferma della tesi minoritaria condivisa.

In altre parole, l'individuazione del presupposto in un momento successivo a quello della "fabbricazione" (estrazione o produzione), conferma, di nuovo, la nostra visione, in ordine alla identificazione del presupposto delle accise nel solo momento di immissione in consumo. A ben vedere, infatti, la c.d. "fornitura ai consumatori finali" altro non significa che rinviare la formazione del presupposto impositivo al momento in cui i beni (energia e prodotti

---

<sup>(307)</sup> Ciò significa che il momento in cui il prodotto, ad esempio il gas naturale, diviene sottoposto al regime fiscale delle accise armonizzate (ovvero al t.u.a.) coincide con il momento in cui il gas viene fatturato al cliente finale ai fini del consumo ovvero estratto dallo stesso produttore per un uso proprio (come per un'impresa che estrae tale prodotto energetico di proprietà e lo utilizza in territorio nazionale presso un proprio stabilimento).

energetici) vengono messi in consumo, vuoi forniti ai consumatori finali, vuoi utilizzati per conto proprio.

Il legislatore del 2007, utilizzando le formule prima dette, per l'individuazione del momento in cui sorge l'obbligazione d'imposta, impedisce di considerare imponibili i prodotti energetici e l'energia elettrica al momento della fabbricazione o estrazione, smentendo, di fatto, la teoria che ravvisa in tali fasi dei presupposti impositivi, nonché la teoria della dottrina maggioritaria sulla fattispecie a formazione progressiva.

Alcuna rilevanza è attribuita alla fase precedente la "fornitura" ai consumatori finali. Ai fini tributari acquista rilevanza, infatti, soltanto la fornitura ai consumatori finali.

Unico dubbio interpretativo potrebbe essere dato dal termine impiegato dal legislatore: "fornitura". Al riguardo, si deve concordare con attenta dottrina la quale ritiene che tale termine è utilizzato dal legislatore in modo improprio, evidenziando come il coordinamento con la normativa comunitaria (direttiva del 2003) assuma quale fatto generatore dell'imposta esclusivamente la fornitura diretta ai consumatori finali. Di conseguenza, il legislatore avrebbe dovuto utilizzare più correttamente il termine

“somministrazione” in modo da non lasciar dubbi in ordine all’ambito di applicazione e da poter inquadrare il contratto tipico *ex* codice civile (<sup>308</sup>).

#### 4. *L’esperienza comunitaria in materia di rimborso dell’imposta.*

Riprendendo il tema del rimborso dell’imposta affrontato nel precedente capitolo, con specifico riferimento alle accise sui prodotti energetici, dubbi interpretativi si sono presentati per quanto riguarda l’accisa sul gas naturale impiegato per la produzione di elettricità nel periodo compreso tra la scadenza del termine previsto dalla direttiva del 2003, per il recepimento (31 dicembre 2003) e l’entrata in vigore del d.lgs. n. 26/2007. Da un lato, infatti, la direttiva citata, all’art. 14, prevedeva l’esenzione dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità dalla tassazione prevista da tale direttiva (<sup>309</sup>). Ed in relazione a tale disposizione, la giurisprudenza

---

(<sup>308</sup>) Art. 1559 c. c. sul contratto di somministrazione. Cfr. G. MIRABELLI, *Contratto di somministrazione*, in Enc. Giur., vol. XXIX, Roma, 1993.

(<sup>309</sup>) Articolo 14 direttiva 96/2003: “ 1. In aggiunta alle disposizioni generali di cui alla direttiva 92/12/CEE, relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un’agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi: a) i prodotti energetici e l’elettricità utilizzati per produrre elettricità e l’elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l’elettricità stessa. Gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà di tassare questi

comunitaria ha sancito l'efficacia diretta verticale del citato art. 14, n. 1, lett. a) della direttiva del Consiglio n. 2003/96/CE (laddove prevede l'esenzione dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità dalla tassazione prevista da tale direttiva). Ciò in virtù del principio per cui, quando le disposizioni di una direttiva siano, sotto il profilo contenutistico, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia

---

prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva. In tal caso l'imposta su detti prodotti non rientra nel calcolo del livello minimo di tassazione sull'elettricità stabilito all'articolo 10; b) i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea, ad esclusione dell'aviazione privata da diporto. Ai fini della presente direttiva, per «aviazione privata da diporto» si intende l'uso di un aeromobile da parte del suo proprietario o della persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarlo in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche. Gli Stati membri possono limitare l'ambito di questa esenzione alle forniture di carbo turbo (codice NC 2710 19 21); c) i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto, e l'elettricità prodotta a bordo delle imbarcazioni.

Ai fini della presente direttiva per «imbarcazioni private da diporto» si intende qualsiasi imbarcazione usata dal suo proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarla in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche.

2. Gli Stati membri possono limitare l'ambito delle esenzioni di cui al paragrafo 1, lettere b) e c), ai trasporti internazionali ed intracomunitari. Inoltre, uno Stato membro può derogare alle esenzioni di cui al paragrafo 1, lettere b) e c), nel caso in cui abbia stipulato un accordo bilaterale con un altro Stato membro. In tali casi gli Stati membri possono applicare un livello di tassazione inferiore al livello minimo stabilito nella presente direttiva”.

recepito tempestivamente la direttiva nell'ordinamento sia che l'abbia recepita in modo non corretto <sup>(310)</sup>.

Dall'altro lato, invece, il d.lgs. n. 26 del 2007 ha, invece, disciplinato l'accisa sui prodotti energetici per la produzione dell'elettricità, tra cui il gas naturale.

Fatte queste premesse, un'eventuale richiesta di rimborso dell'accisa versata sul gas naturale, ben potrebbe essere avanzata dalle aziende italiane in base alla incompatibilità tra il regime di tassazione vigente nel periodo di "transizione" (31 dicembre 2003 – 1 giugno 2007) e le previsioni dell'art. 14 della direttiva del 2003.

Di conseguenza il prelievo tributario subito dalle stesse aziende sul gas naturale impiegato per la produzione di energia elettrica sarebbe illegittimo e perciò oggetto di rimborso.

In realtà, la questione va risolta tenendo in considerazione il dato normativo <sup>(311)</sup>.

L'obbligo degli Stati membri di adeguare l'ordinamento nazionale alle direttive comunitarie scatta soltanto quando l'intervento di armonizzazione a livello comunitario si imbatte in una

---

<sup>(310)</sup> Corte di Giustizia CE, 17 luglio 2008, causa C-226/2007.

<sup>(311)</sup> P. PALMISANI, *Esenzioni dei prodotti energetici e facoltà di tassazione: il caso italiano*, *Commerc. Internaz.*, n. 19, 2009, 14 e ss.

normativa nazionale difforme dalla direttiva stessa (art. 249 Trattato Ce).

In Italia, l'aliquota sul consumo di gas destinato alla produzione di elettricità è stata prevista per scelta legislativa, ai fini del perseguimento di finalità di politica ambientale <sup>(312)</sup>. Pertanto, già prima della scadenza del termine per l'adozione della direttiva comunitaria del 2003, il legislatore italiano era intervenuto nel settore delle accise sugli oli minerali prevedendo aliquote che variavano al variare del potenziale inquinante di ogni singolo prodotto <sup>(313)</sup>.

In altri termini, la facoltà concessa agli Stati membri *ex art.* 14 della direttiva citata è stata esercitata dallo Stato italiano, legittimamente, non tramite la previsione di un'esenzione bensì con il meccanismo delle aliquote predetto <sup>(314)</sup>.

---

<sup>(312)</sup> Con l'art. 8 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, ha introdotto un'aliquota d'accisa sugli oli minerali destinati alla produzione di energia elettrica. Il comma 1, del citato art. 8, stabilisce che: "al fine di perseguire l'obiettivo di riduzione delle emissioni di anidride carbonica derivanti dall'impiego di oli minerali secondo le conclusioni della conferenza di Kyoto del 1° - 11 dicembre 1997, le aliquote delle accise sugli oli minerali sono rideterminate in conformità alle disposizioni dei successivi commi".

<sup>(313)</sup> La finalità di tale meccanismo era sicuramente quella di incentivare l'utilizzo di prodotti meno inquinanti per l'ambiente. Cfr. P. PALIMSANI, *Esenzioni dei prodotti energetici*, cit., 14 e ss.

<sup>(314)</sup> Se analizziamo attentamente la fattispecie oggetto della sentenza della Corte di Giustizia da cui si desumono le considerazioni che costituiscono le fondamenta del nostro ragionamento (ovvero la sent. 17 luglio 2008, causa C-226/2007), è



Il tema del rimborso delle accise sui prodotti energetici ha, poi, interessato anche la questione, prima analizzata, sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione.

Con la citata sentenza n. 437 del 2001, la Corte di Giustizia, dichiarando l'incompatibilità comunitaria dell'art. 62 del t.u.a., ha sollevato un problema di rimborso: l'accisa prevista all'art. 62 citato non è più dovuta.

Di conseguenza, gli avvisi di liquidazione del tributo sono da ritenersi illegittimi ed i contribuenti che hanno già corrisposto il tributo sono legittimati a richiedere rimborso della somma versata<sup>(315)</sup>. Ciò in considerazione del principio comunitario, avallato dalla giurisprudenza, già visto nei precedenti capitoli, in base al quale lo Stato è tenuto a rimborsare i tributi riscossi qualora questi siano dichiarati incompatibili con l'ordinamento comunitario<sup>(316)</sup>.

Ferma restando che, anche per l'accisa sugli oli lubrificanti, si è posto il problema di ripartizione degli oneri probatori in quanto non è stato previsto, come nell'art. 62 del t.u.a., un obbligo di rivalsa in

---

evidente la diversità con la situazione italiana. Nel caso d specie, l'ordinamento tedesco non prevedeva alcunché in materia di oli minerali impiegati per la produzione dell'elettricità, neanche una disciplina che privilegiasse finalità ambientali, come quella italiana.

<sup>(315)</sup> G.M. CIPOLLA, *Dubbi di compatibilità*, cit., 704 e ss.

<sup>(316)</sup> Corte di giustizia CE, 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, *Société Comateb c/ Directeur general des douanes et droits indirects*.

capo al cedente. E che la Corte di Giustizia ha risolto tale questione ritenendo che spetti all'Amministrazione dimostrare che l'accisa sia stata trasferita (traslata) su altri soggetti (ovvero dal contribuente di diritto al contribuente di fatto), tramite tutti i mezzi di prova ammessi dal diritto interno <sup>(317)</sup>.

Con la sentenza del 2003 è stato, dunque, riconosciuto il diritto al rimborso in capo al contribuente che aveva versato l'imposta, salva la dimostrazione da parte dell'ente impositore della traslazione dell'accisa.

Tale diritto è stato riconosciuto anche dal giudice nazionale, oltre che dall'Amministrazione finanziaria stessa.

Il primo con l'ordinanza del 12 dicembre 2009 del Tribunale di Lodi ed alcune sentenze delle Commissioni Tributarie <sup>(318)</sup>.

La seconda, invece, con proprie note interlocutorie con le quali invitava gli uffici ad uniformarsi alla pronuncia comunitaria e provvedere al rimborso dell'imposta assolta (ovviamente salva la prova della traslazione).

---

<sup>(317)</sup> Corte di Giustizia CE, 9 febbraio 1999, cause riunite C.199/82 e C-343/96, *Dilexport s.r.l. c/ Amministrazione delle finanze*.

<sup>(318)</sup> Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. XXXI, 23 dicembre 2004, n. 103 e Commissione Tributaria Provinciale di Torino, sez. XXVIII, 3 luglio 2005, nn. 46/28/05 e 47/08/05. Cfr. G.M. CIPOLLA, *Dubbi di compatibilità*, cit., 704 e ss.

## INDICE DEGLI AUTORI

### **A**

ALESSI, 19, 83.  
ALLENA, 90,100,119,120.  
AMATUCCI, 2,99 137.  
AMORTH, 99.  
ARENA, 91.  
ARMELLA, 115.  
ATTARDI, 114.

### **B**

BARENTS, 115.  
BASILAVECCHIA, 132.  
BATISTONI FERRARA, 76,  
81, 99.  
BERLIRI, 74, 78, 100.  
BERLIN, 115.  
BISES, 91.  
BIRIGAZZI, 164, 168.  
BONARDI – CAFARELLI –  
PATRIGNANI, 145, 146.  
BORIA, 26, 93.  
BOSCO, 112.  
BRECCIA, 107.

### **C**

CAMERINELLI, 152.  
CARUSO, 112.  
CENTORE, 133, 134, 136.  
CERIONI, 2, 22, 85, 107, 112,  
131, 139, 141, 149, 152, 157,  
159, 163, 165.  
CERRATO, 9, 21, 22, 37, 99,  
141.  
CHITI, 112.  
CIPOLLA, 16, 26, 27, 28, 31,  
32, 35, 36, 41, 75, 81, 82, 85,  
86, 98, 99, 115, 125, 131, 132,  
141, 166, 181, 182.  
COSCIANI, 91.  
CURTI GIALDINO, 112.

### **D**

D'AMATI, 113.  
DA EMPOLI, 91.  
DE MITA, 73, 90, 117.  
DEL FEDERICO, 137.

**F**

FALSITTA, 3, 5, 6, 12, 21,  
60, 73, 74, 95, 98, 141.

FEDELE, 75, 101.

FERRARIO, 134.

FICHERA, 3, 6, 7, 8, 75, 141.

FIorenZA, 19, 39, 83, 87,  
91.

FREGNI, 113.

**G**

GAFFURI, 73, 74, 78, 94, 95.

GALLO – MARCHETTI, 10,  
22, 159.

GALLO, 61, 75, 76, 77, 79,  
80, 101, 188.

GIANNINI, 19.

GIARDINA, 73.

GLENDI, 113.

GRANELLI, 91.

**H**

H.C., 91.

**M**

MAFFEZZONI, 81.

MANZONI – VANZ, 73.

MANZONI, 99.

MARESCA, 17, 19, 83, 115.

MASSARI, 117, 121, 124.

MATTERA RICIGLIANO,  
115.

MAURO – MULEO, 133.

MERCATALI, 113.

MICHELI, 21.

MIRABELLI, 177.

MONTI, 125.

MOSCHETTI, 73, 78, 99.

MURATORI, 115.

**O**

ORSINI, 14.

**P**

PACE, 1, 2, 4, 5, 114, 141.

PADOVANI, 3, 37.

PALADIN, 75.

PALMISANI, 179.

PARISI, 115.

PISTOLESI, 20, 39.

POTITO, 113

## **R**

RINALDI, 2.

RUSSO, 3, 20, 21, 25, 113.

## **S**

SALVINI, 89, 91, 94, 101,  
141.

SCHIAVOLIN, 21, 22, 23, 81,  
96, 99.

SCHINAIA, 100.

SORRENTINO – PASCA,  
111, 128, 130, 142, 170.

SPAGNUOLO VIGORITA,  
100.

## **R**

TABET, 107.

TESAURO, 13, 16, 107, 113.

TIZZANO, 112.

TORTORA – MORANA, 151.

TRAVERSA, 55.

TRIMELONI, 19, 20, 21, 37,  
87.

## **U**

URICCHIO, 5, 10.

## **V**

VERRIGNI, 3, 6, 8, 87, 88,  
141.

## BIBLIOGRAFIA

- R. ALESSI, *I monopoli fiscali – Le imposte di fabbricazione – I dazi doganali* in *Trattato di diritto tributario italiano* diretto da A.D. GIANNINI, XI, Torino, 195.
- M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005, 3.
- F. AMATUCCI, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso di imposta*, Riv. dir. trib., 2000, I, 291 e ss.
- A. AMORTH, voce *Prezzi (Disciplina dei)*, in Enc. Dir., vol. XXXV, Milano, 1986, 431.
- C. ARENA, *Teoria generale della finanza pubblica*, Napoli, 1951.
- S. ARMELLA, *Osservazioni in materia di tasse ad effetto equivalente, divieto di discriminazione e ripetizione dell'indebito*, nota a Cass., 18 aprile 1994, n. 9797, Dir. Prat. Trib., 1996, II, 305.
- ID. *I dazi doganali*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2002, 1050 e ss.
- C. ATTARDI, *Inversione dell'onere della prova nelle azioni di rimborso e principio costituzionale di ragionevolezza*, Giur. It., n. 6, 2003, 1277.
- BARENTS, *New Development in measures having equivalent effect*, in *Common Merket Law Review*, 1981, 271.
- M. BASILAVECCHIA, *La legittimazione al rimborso da indebito*, L'Iva, n. 7, 2008, 5 e ss.
- F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in Enc. dir., Aggiornamento, vol. III, Milano, 1999, 356.
- ID., *L'IRAP è un'imposta costituzionale?*, Riv. Dir. Trib., 2000, I, 95 e ss.
- A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957.
- D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, Parigi, 1988.
- B. BISES , voce *Traslazione delle imposte*, in Dig. Delle Disc. Priv. Sez. comm., Torino, 1999, vol. XVI, 48 e ss.
- F. 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*, Dir. e prat. Trib., n. 4, 2009, 809 e ss.

- G. BONARDI – M- CAFARELLI – C. PATRIGNANI, *Carbon tax: la dichiarazione e il versamento dell'imposta sul consumo di carbone*, Ambiente e sviluppo, n. 2, 2007, 123 e ss.
- ID., *L'accisa sul carbone sostituisce la carbon tax*, Ambiente e sviluppo, n. 6, 2007, 529 e ss.
- ID. *L'imposta sui consumi di carbone (carbon tax)*, Ambiente e sviluppo, n. 1, 2007, 23 e ss.
- P. BORIA, *Le accise* in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2004.
- G. BOSCO, *Commentarire de l'Act unique europeen*, in Ca. R. Eur., 1987, 355.
- U. BRECCIA, *Il pagamento dell'indebito*, in "Trattato di diritto privato diretto da P. Rescigno"; vol. 9, Torino, 911 e ss.
- A. CAMERINELLI, *Direttiva energetica: le novità per il settore del gas naturale*, Azienda e Fisco, n., 23, 2007, 25 e ss.
- CARUSO, *Il Trattato sull'Unione Europea, in europa e Mezzogiorno*, 1992, n. 24.
- P. CENTORE, *Teoria e pratica del rimborso dell'Iva non dovuta*, Riv. Giur. Trib., n. 6, 2008, 467, nt. 4.
- F. CERIONI, *Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, Riv. dir. trib., I, 2008, 54.
- ID., *Il giudice può ritenere ammissibile l'istanza di rimborso proposta dopo due anni dal pagamento del tributo per motivi di equità?*, Riv. Giur. Trib., n. 2, 2009, 162 e ss.
- ID., *La disciplina delle accise in Italia*, in F. CERIONI, E. P. FORTE, T. PALACCHINO, *Il diritto tributario comunitario*, Milano, 2004.
- ID., *Per il rimborso delle accise termine decadenziale di due anni*, Corr. Trib., n. 38, 2009, 3131 e ss.
- M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, Riv. dir. trib., 1996, I, 220.
- M. P. CHITI, *Il Trattato sull'Unione Europea e la sua influenza sulla Costituzione italiana*, in Riv. It. Dir. Pub. Com., 1993, 343.

- G.M. CIPOLLA, voce *Accise*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, 79.
- ID., *Dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione*, *Rass. Trib.*, III, 2007, 704 e ss.
- ID., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.
- ID., *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, *Rass. Trib.*, 2003, VI, 1859 ss.
- C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1970.
- ID., *Scienza delle finanze*, Torino, 1991.
- C. CURTI GIALDINO, *Il Trattato di Maastricht sull'Unione Europea: genesi, struttura, contenuto, processo di ratifica*, Roma, 1993.
- N. D'AMATI, *Accertamento negativo del debito d'imposta ed iscrizione tecnica preventiva*, *Boll. Trib.*, 1977, 1333.
- A. DA EMPOLI, *Teoria dell'incidenza delle imposte*, Reggio Calabria, 1926.
- E. DE MITA, *IRAP e IRPEF, fantasia e acrobazie*, in *il Sole 24 ore*, 15 ottobre 1997.
- ID., *Razionalità e certezza della tassazione*, in *La Costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta fondamentale*, Atti del convegno, Milano Università La Cattolica del scaro Cuore, 6 – 7 maggio 1988, Milano, 1990, 396.
- ID., *Traslazione dell'imposta e ripetizione dell'indebito*, in *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla riforma del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, 73.
- L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Pescara, 2003, 165 e ss.
- G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I, 500 e ss.
- ID., *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro*, *ibidem*, 2000, I, 103 e ss.
- ID., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 889 e ss.
- ID., *Manuale, parte generale*, Padova, 2003, 153 e ss.
- ID., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2003.



- ID., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2005.
- ID., *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, *Rass. trib.*, 1986, 128 e ss.
- ID., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 31 e ss.
- A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1969, I, 21 e ss.
- ID., *Dovere tributario e garanzia dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I, 971 e ss.
- ID., *Le imposte ipotecarie – Lineamenti*, Milano, 1968.
- ID., *Prime osservazioni in tema di Irap*, *Riv. Dir. Trib.*, 1998, 456 e ss.
- ID., *Relazione sull'Irap, in riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998*, *Atti del Seminario di studi dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma*, 28 ottobre – 18 dicembre 1997, Roma, 1998, 399 e ss.
- A.A. FERRARIO, *Il rimborso dell'imposta "traslata" è vietato solo se espressamente previsto dalla legge*, *Riv. Giur. Trib.*, n. 8, 2007, 667 e ss.
- F. FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 218.
- S. FIORENZA, *Attorno al «presupposto» dell'imposta sulla fabbricazione degli spiriti e agli effetti della "perdita" o "distruzione" del prodotto denaturato*, *Giur. it.*, 1978, I, 2361 ss.
- ID., voce *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig. disc. priv.*, vol. V, Torino, 1990, 307.
- ID., voce *Fabbricazione (imposte di)*, *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. V, Torino, 1995, 309.
- M. C. FREGNI, voce *Rimborso d'imposta*, *Digesto Comm., Agg.*, Torino, 2000, 162.
- G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in *"Diritto tributario e Corte costituzionale a cura di Leonardo Perrone e Claudio Berliri"*, Napoli, 2006, 25 e ss.

- ID., *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, Riv. dir. trib., 1999, I, 843 e ss.
- F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 1999, I, 115 ss.
- F. GALLO, voce *Imposta regionale sulle attività produttive*, in Enc. Dir., Aggiornamento, vol. V, Milano, 2001, 663 e ss.
- ID., *Le ragioni del fisco, etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 81 e ss.
- ID., *Profili critici della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 2010, II, 303 e ss.
- ID., *Ratio e struttura dell'Irap*, Rass. Trib., 1998, 627 e ss.
- M. S. GIANNINI, *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1985, 225 e ss.
- E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.
- C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 8, nt. 50.
- A. E. GRANELLI, *Sulla inesistenza di un principio generale di irripetibilità del tributo*, Giur. It., 1972, I, 2 e ss.
- H.C. *The Economics of Taxation*, Lucas, Colombia, 1938.
- F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970.
- I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, 2007.
- I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 171 e ss.
- ID., *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, Giur. Cost., 1987, 2317 e ss.
- M. MARESCA, *Le imposte di fabbricazione*, Dir. e prat. Trib., 1987, II, 1103.
- ID., *Le imposte di fabbricazione e le sovrimposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, Dir. prat. trib., 1984, II, 1104-1105, 1117.
- ID., *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1984.

- P. MASSARI, *L'attore non deve provare la traslazione dell'imposta chiesta a rimborso*, L'IVA, IX, 2002, 689 e ss.
- ID., *La traslazione dell'imposta nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, L'IVA, n. 2, 2002, 109 e ss.
- A. MATTERA RICIGLIANO, *Il mercato unico europeo*, Torino, 1990.
- M. MAURO – S. MULEO, *Il rimborso in caso di traslazione dell'Iva sul consumatore finale*, Corr. Trib., n. 13, 2008, 1072 e ss.
- P. MERCATALI, *Le azioni di accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del solve et repete*, Giust. Civ., 1975, IV, 11.
- G. MICHELI, *Prospettive della riforma dell'imposta sui prodotti petroliferi*, Riv. dir. fin. sc. fin., 1968, I, 389.
- G. MIRABELLI, *Contratto di somministrazione*, in Enc. Giur., vol. XXIX, Roma, 1993.
- A. MONTI, *Note in tema di onere della prova nell'indebito tributario di derivazione comunitaria*, Fiscalità intern., n. 6, 2005, 522 e ss.
- F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
- ID., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, Napoli, 2006, 39 e ss.
- ID., *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in Atti del Convegno di studi di Pisa, 12 marzo 1999, in Il Fisco, allegato n. 29 del 19 luglio 1999, 10009 e ss.
- A. MURATORI, *Sulla nozione di tassa ad effetto equivalente ad un dazio doganale*, Dir. Prat. Trib., 1970, II, 958 e ss.
- ID. *Dogana (ordinamento)*, in App. Nov. Dig., 1980, III, 143 e ss.
- ID. *Conseguenze giuridiche dell'incompatibilità con la normativa comunitaria del diritto per servizi amministrativi e del diritto statistico per il periodo anteriore alla loro abrogazione*, Dir. Prat. Trib., 1972, II, 1268 e ss.
- ID. *Riflessi della normativa comunitaria sull'ordinamento italiano*, Padova, 1969.
- I. ORSINI, *Destinatario e spedite registrate: due figure complementari al debutto*, in Il Sole24ore, n. 5, all. n. 2, 2010.

- E. PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione, i monopoli fiscali e le imposte doganali*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, vol. IV, Padova, 1994, 275, nt. 2.
- F. PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002.
- L. PALADIN, *Il Principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Riv. Dir. Trib., 1997, I, 305 e ss.
- P. PALMISANI, *Esenzioni dei prodotti energetici e facoltà di tassazione: il caso italiano*, *Commerc. Internaz.*, n. 19, 2009, 14 e ss.
- N. PARISI, *A proposito del diritto al rimborso di tasse di effetto equivalente a dazi doganali*, *Dir. Comm. e sc. Internaz.*, 1981, 405.
- F. PISTOLESI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005.
- E. POTITO, *Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito in materia tributaria*, Riv., *Dir. Fin.*, 1974, I, 153.
- R. RINALDI, voce *Consumo (imposte erariali di)*, in *Enc. giur.*, VII, 1988, 1.
- P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario (struttura, oggetto, organi, azioni)*, Milano, 1974.
- L. SALVINI, *Questioni attuali nella fiscalità del settore energetico*, *Rass. Trib.*, n. 6, 2007, 1670 e ss.
- ID., voce *Rivalsa nel diritto tributario*, *Dig. disc. priv. – sez. comm.*, vol. XIII, Torino, 1997, 30 e ss.
- R. SCHIAVOLIN, voce *Accise*, in *Enc. Dir.*, Agg., IV, Milano, 2000, 22 ss.
- ID., *La capacità contributiva – Il collegamento soggettivo* in A.A.V.V., “Trattato di diritto tributario” diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, I, 283 e ss.
- M. E. SCHINAIA, voce *Prezzi I) Disciplina dei prezzi – Diritto pubblico*, in *Enc. Giur.*, vol. XXIV, Roma, 1991.
- B. SORRENTINO – E. PASCA, *Le accise, prodotti energetici ed elettricità. Normativa nazionale e comunitaria*, Milano, 2008, 59 e ss.
- V. SPAGNUOLO VIGORITA, R. . MARRAMA, voce *Prezzi (Disciplina pubblica dei)*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XIII, Torino, 1966, 829 e ss.

- G. TABET., *Rimborso dei tributi*, Enc. Giur. Treccani, Roma, Vol. XXVII, Roma, 1991, 1 e ss., con postilla di aggiornamento di M. BASILAVECCHIA, *Rimborso dei tributi*, Roma, 2002, 1 e ss.
- F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.
- ID., *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, VII ed., Torino, 2005.
- ID., *Rimborso delle imposte*, in Noviss. Dig. It., Appendice, Voli. VI, Torino, 1986, 824 e ss.
- ID., *Sui rimedi giurisdizionali contro l'iscrizione a ruolo di somme non dovute*, in Riv. Dir. Fin., 1974, II, 297.
- A. TIZZANO, *Profili generali del trattato di Amsterdam*, in A.A.V.V., *Il diritto dell'Unione Europea*, Milano, 1998.
- G. TORTORA – S. C. MORANA, *La produzione di energia elettrica da oli vegetali: profili tecnico-fiscali*, Ambiente e sviluppo, n. 10, 2008, 925 e ss.
- E. TRAVERSA, *Corte di Giustizia: il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso*, commento alla sentenza della Corte di Giustizia CEE, sez. III, causa C-435/03, 14 luglio 2005, Rass. Trib., I, 2006, 364.
- M. TRIMELONI, "Abbuono" e "sgravio" sulle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua, Dir. prat. trib., 1976, II, 1102 e ss.
- A. URICCHIO, *Delega al governo per la riforma del sistema tributario: la riforma delle accise*, in *Profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi delle società a cura di G. Marino*, Milano, 2004, 150.
- C. VERRIGNI, *Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dallo Statuto del contribuente*, Riv. dir. fin. e sc. fin., 2005, II, 10 e ss.
- ID., *Le accise nel mercato unico europeo*, Riv. dir. fin. sc. fin., 2007, II, 254.