

# GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

---

Rassegna di giurisprudenza  
comunitaria e nazionale  
sulle accise e imposte di fabbricazione

---



## INDICE GENERALE

PARTE I - OBBLIGAZIONE, TRASLAZIONE DEL TRIBUTO E ABBUONI D'IMPOSTA di Nicola Pennella .....	5
1.1. Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta .....	5
1.2. Traslazione del tributo e onere della prova .....	9
1.3. Abbuoni per perdite, distruzioni e cali .....	14
PARTE II - SOGGETTI PASSIVI, CIRCOLAZIONE DEI PRODOTTI E REGIMI AGEVOLATIVI di Filippo Mancuso .....	25
2.1. Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta .....	25
2.2. Circolazione di prodotti sottoposti ad accisa .....	28
2.3. Agevolazioni per le accise: esenzioni e riduzioni d'imposta .....	34
PARTE III - DALLA FASE DEL CONTROLLO AMMINISTRATIVO A QUELLA DELLA TUTELA GIUDIZIALE di Nicola Pennella .....	39
3.1. Obblighi del contribuente e poteri di controllo della Finanza .....	39
3.2. Riscossione del tributo e prescrizione .....	45

3.3. Accertamento e privilegi .....	53
3.4. Rimborso e compensazione .....	60
3.5. Sanzioni amministrative e rapporti con la responsabilità penale .....	73
3.6. Tutela giudiziaria e giurisdizione .....	80
PARTE IV - PRODOTTI SOTTOPOSTI A IMPOSTA	
di Filippo Mancuso .....	87
4.1. Prodotti energetici: nozione e criteri di tassazione .....	87
4.2. Segue: oli lubrificanti .....	95
4.3. Segue: esenzioni e riduzioni d'imposta .....	98
4.4. Gas naturale .....	108
4.5. Energia elettrica .....	114
4.6. Alcole e bevande alcoliche .....	123
BIBLIOGRAFIA .....	129

## PARTE I

# Obbligazione, traslazione del tributo e abbuoni d'imposta

di Nicola Pennella

*1.1. Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta. 1.2. Traslazione del tributo e onere della prova. 1.3. Abbuoni per perdite, distruzioni e cali.*

### 1.1 Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta

L'art. 2 del d.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico sulle accise, da ora anche TUA) riprendendo quanto previsto nell'art. 2 del D.L. n. 331 del 1993 – individua nel primo comma il fatto generatore del tributo comunitario armonizzato disponendo che per i prodotti sottoposti ad accisa **l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o dell'importazione** alla cui formulazione l'art. 1, co.1, lett. b), del d.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, ha aggiunto anche *“l'estrazione dal sottosuolo qualora l'accisa sia applicabile”*. A sua volta il secondo comma dell'art. 2, citato – riprendendo quanto previsto dall'art. 18, co.1 e 3, del D.L. n. 331 (conv. nella L. n. 427 del 1993) – individua l'esigibilità dell'accisa nell'atto dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato, mentre il successivo

terzo comma dispone che l'accisa è esigibile anche quando viene accertato che non si sono verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di un'esenzione. La Corte di Cassazione, con la sentenza 14 aprile 2004, n. 7080 (in *questa rivista*, 2004, fasc. n. 6, con nota di Nicola Pennella), ha qualificato le accise in termini di tributi con **fattispecie a formazione progressiva** nel senso che i prodotti vi sono assoggettati al momento della fabbricazione o dell'importazione, ma sono esigibili al momento dell'immissione in consumo, specificando che tale forma di imposizione rimane regolata dalle norme in vigore al momento della produzione.

La cennata pronuncia della Suprema Corte riguardava la permanenza degli abbuoni d'imposta previsti in misura percentuale differenziata in relazione al numero di anni di invecchiamento dall'art. 7 del D.L. n. 142 del 1950 (conv. nella L. n. 331 del 1950) ed espressamente mantenuto in vigore dall'art. 1 del D.L. n. 854 del 1971 (conv. nella L. n. 1039 del 1971) a seguito delle disposizioni nazionali emesse in attuazione della Dir. CEE 19 ottobre 1992, n. 83 (relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli alcoli e le bevande alcoliche) e della Dir. CEE 19 ottobre 1992, n. 84 (relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli alcoli e le bevande alcoliche). Infatti l'art. 25 del D.L. n. 513 del 1992, applicabile *ratione temporis*, prima, e del D.L. n. 331 del 1993, cit., infine, seppure abrogando il sistema degli abbuoni, sono stati ritenuti dai giudici di legittimità non ostativi all'applicazione di tali abbuoni sui beni prodotti prima del 1971, anche se la loro immissione al consumo e la conseguente riscossione dell'imposta si sia verificata dopo il 1993. Pertanto ben si potrebbe sostenere che le accise siano **fattispecie sottoposte a condizione sospensiva**, proprio per la ragione addotta dalla pronuncia della Suprema Corte che la normativa comunitaria non può incidere su un effetto giuridico già verificatosi in precedenza, perché riferibile ad una fase autonoma di una più ampia fattispecie a formazione progressiva, e poiché, in linea di principio, come qualsiasi altra normativa fiscale, anche tali direttive comunitarie valgono soltanto per l'avvenire.

Una qualificazione diversa della struttura impositiva dell'accisa si

rinviene nella sentenza del Supremo collegio nazionale 6 novembre 2013, n. 24912 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), laddove viene affermato che qualora “*intervenga un fattore che impedisce l'immissione in consumo, ovvero comunque estingue l'obbligazione tributaria già insorta, essendosi verificato il corrispondente fatto generatore, esso finisce con l'escludere il diritto dell'amministrazione finanziaria di esigere in concreto il tributo*”. I giudici di legittimità ritengono, però, pure che se i beni fossero assoggettati a tassazione per il fatto in sé di essere stati sottoposti al processo di fabbricazione o di importazione, il produttore o l'importatore verrebbe tassato in base ad un indice meramente virtuale e non effettivo di capacità contributiva, in quanto è l'immissione in consumo ad esprimere “*l'idoneità, intesa come attitudine economica, dei fabbricanti o degli importatori, di presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, traducendosi in **indice di capacità contributiva, che propizia la compatibilità dell'imposizione con l'art. 53 Cost.***”. La conferma a tale inquadramento viene rinvenuto dalla cennata sentenza del 2013 sul rilievo che il disegno di armonizzazione comunitaria dei prodotti sottoposti ad accisa è fondato sul principio dell'assolvimento dell'imposta nel Paese dell'immissione in consumo e coerentemente, il testo unico delle accise del 1995, quando ha regolato il regime sospensivo, l'ha fatto con precipuo riferimento al momento dell'immissione in consumo.

L'individuazione del fatto generatore dell'accisa **nell'importazione nel territorio dell'Unione europea dei beni provenienti da Paesi terzi** trova ragione per la citata sentenza della Cassazione 6 novembre 2013, n. 24912, nella circostanza che la sua esigibilità è correlata all'immissione dei beni in consumo rinvenibile dall'art. 2, co.2, lett. a) del testo unico del 1995. Infatti viene ben evidenziato dalla cennata sentenza della Corte italiana regolatrice del diritto che nei casi di ammanco previsti dal successivo art. 4 – e alle condizioni da tale norma fissate – non si ha immissione in consumo, con l'effetto desunto dai giudici di legittimità che ciò “*implica la non esigibilità definitiva dell'imposta e quindi l'estinzione della relativa obbligazione*” atteso che nel caso dell'importazione, l'esigenza di differire l'applicazione dell'accisa fino a quando i beni non siano stati in-

trodotto nello Stato di destinazione sta nella necessità di vigilare sulla produzione e sulla circolazione dei beni. Invero, da un canto, si legge che, “*comunque, il sistema delle accise evidenzia che è l'immissione in consumo il momento centrale sul quale s'impenna l'imposizione*”, ma, d'altro canto, si ritiene come “*Non sembra che si possa dubitare, infatti, che, a norma dell'art. 4, la perdita, la distruzione ed in particolare il furto, costituiscono causa di estinzione dell'obbligazione: il termine abbuono dell'imposta appare del tutto equivalente all'espressione estinzione dell'obbligazione tributaria, specie considerando la spiccata grossolanità della formulazione normativa*”.

Un'indiretta conferma dell'esistenza di un tributo sottoposto a condizione sospensiva potrebbe desumersi dalla decisione della Suprema Corte 12 settembre 2008, n. 23518 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso) avente ad oggetto l'efficacia temporale della domanda di rimborso di quanto pagato per mancata fruizione dell'agevolazione d'imposta prevista dall'art. 10, co.1, del D.L. 7 febbraio 1977, n. 15 (conv. in L. 7 aprile 1977, n. 102) e dall'art. 4, co.4, del D.M. 12 luglio 1977. La Corte di legittimità **ha respinto l'efficacia retroattiva della domanda di rimborso** ammettendola solo dalla sua presentazione, perché, avendo per oggetto l'ammissione a un'agevolazione tributaria, il godimento del beneficio dev'essere richiesto e dimostrato dal soggetto interessato con verifica dei presupposti ad opera dell'autorità competente, come previsto dall'art. 4, co.4, del D.M. 12 luglio 1977 sulla natura degli impieghi “*del gas metano usato come combustibile nelle imprese agricole per impieghi produttivi analoghi a quelli delle imprese industriali ed artigiane*”. L'affermazione della Suprema Corte che la decorrenza degli effetti dell'accoglimento della domanda di rimborso di quanto ritenuto indebitamente corrisposto all'Erario non può essere collocata in un momento anteriore alla data della sua presentazione, ben può far desumere la mancata presentazione della domanda del beneficio fiscale quale elemento costitutivo della **condizione legale di esigibilità del tributo**, essendosi il presupposto già realizzatosi al momento della fabbricazione o dell'importazione.



## 1.2 Traslazione del tributo e onere della prova

Il fenomeno della traslazione del tributo si presenta in misura minore nel campo delle accise rispetto a quanto presente nell'ambito dei dazi e dei diritti doganali (sul quale si veda la rassegna di giurisprudenza comunitaria e nazionale edita nel 2012, parte III, par. 3.5.) rinvenendosi una pronuncia della Corte di Giustizia UE in tema di **domanda di rimborso di un'accisa indebitamente riscossa** formulata dall'acquirente sul quale era stata traslata. Il tributo considerato incompatibile con il regime dell'accisa armonizzata (precisamente con le disposizioni dell'art. 8 della citata direttiva 92/81/CEE, che stabilivano l'esenzione dall'accisa per gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento) era quello introdotto dal Regno di Danimarca che ne ha disposto la soppressione dell'imposta nazionale sugli oli lubrificanti con effetto dal 1° dicembre 2001. La Corte di Giustizia aveva affermato con la sentenza 10 giugno 1999, C-346/97 (in *Racc. uff. giur.* CEE, 1999, I, 3419) che consentire agli Stati membri di colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti che debbono essere esonerati dall'accisa armonizzata conformemente all'art. 8, n. 1, lett. b), della direttiva 92/81, toglierebbe a tale disposizione ogni effetto utile e tale principio è stato ribadito nella successiva pronuncia 25 settembre 2003, C-437/01 (in *Racc. uff. giur.* CEE, 2003, I, 9861).

Una prima questione affrontata dall'Alta Corte del Lussemburgo attiene alla **ammissibilità della richiesta allo Stato** da parte del soggetto sul quale l'imposta nazionale riscossa in violazione del diritto dell'Unione europea sia stata traslata dal soggetto passivo, di rimborsare l'importo indebitamente riscosso, in quanto tale operatore non era il soggetto tenuto a corrisponderla e che non ha, pertanto, versato tale importo all'Amministrazione finanziaria. I giudici comunitari con la decisione 20 ottobre 2011, n. C-94/10, *Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS*, (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso) – nel considerare che il diritto alla ripetizione dell'indebito è inteso a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto comunitario, neutralizzando l'onere economico che ha indebitamente gravato l'operatore – ha concluso

che uno Stato membro può, in via di principio, opporsi alla domanda di rimborso formulata dall'acquirente finale sul quale l'imposta indebitamente riscossa è stata traslata, argomentando che non è stato detto acquirente finale a versarla alle autorità tributarie, purché quest'ultimo, il quale ne è in definitiva gravato, possa, sulla base del diritto interno, esperire un'azione civilistica per la ripetizione dell'indebito nei confronti del soggetto passivo. I giudici comunitari hanno, però, anche aggiunto che se il rimborso da parte del soggetto passivo risultasse impossibile o eccessivamente difficile – segnatamente, in caso d'insolvenza di quest'ultimo – **il principio di effettività** impone che l'acquirente debba essere in grado di agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie e che, a tal fine, lo Stato membro deve prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessarie.

La seconda questione risolta dalla cennata sentenza n. C-94/10, *Danfoss A/S* riguarda l'ammissibilità della **domanda di risarcimento allo Stato da parte dell'impresa** sulla quale è stata traslata un'imposta indebitamente riscossa dal soggetto passivo, sulla base del rilievo della sussistenza di un nesso causale diretto tra l'imposizione fiscale da parte dello Stato e il danno patito da detta impresa. La Corte di Giustizia UE ha ritenuto un sistema giuridico nazionale, in via di principio, conforme al principio di effettività, a condizione che l'acquirente, sul quale il soggetto passivo ha traslato l'onere del tributo ritenuto incompatibile con la disciplina comunitaria, possa, sulla base del diritto interno, agire per il risarcimento del danno subito per tale motivo nei confronti di detto soggetto passivo. I giudici comunitari aggiungono che se il risarcimento del danno subito dall'acquirente sui cui è gravato l'onere economico dell'imposta indebitamente riscossa risultasse impossibile o eccessivamente difficile – segnatamente, **in caso d'insolvenza del soggetto passivo** – il principio di effettività impone che tale acquirente sia messo in grado di rivolgere la sua domanda di risarcimento direttamente contro lo Stato, senza che quest'ultimo possa validamente opporgli la mancanza del nesso causale diretto fra la riscossione dell'imposta indebitamente riscossa e il danno subito dall'acquirente.

La giurisprudenza nazionale è stata interessata dal fenomeno della

traslazione delle accise dichiarate incompatibili col diritto comunitario a seguito della sentenza della Corte di Giustizia CE 25 settembre 2003, n. C-437/01 (in *questa rivista*, 2003, fasc. n. 6) sulla violazione della Repubblica italiana del **divieto di assoggettare ad accisa gli oli lubrificanti non destinati ad essere utilizzati, messi in vendita o utilizzati come carburanti o combustibili**, sancito dagli artt.8, n. 1, lett. a), e 2, n. 2, della direttiva 92/81, in combinato disposto con l'art. 2 della direttiva 92/82. La Corte di Giustizia ha, quindi, ritenuto che per i prodotti obbligatoriamente esenti da accisa armonizzata gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà prevista dall'art. 3, n. 2, della direttiva 92/12, di mantenere o di istituire imposte nazionali che perseguono fini specifici, atteso che permettere agli Stati membri di colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti che debbono essere esonerati dall'accisa armonizzata conformemente all'art. 8, n. 1, lett. b), della direttiva 92/81 toglierebbe a tale disposizione ogni effetto utile. Tale declaratoria di incompatibilità comunitaria ha comportato l'applicabilità dell'art. 29, co.2, della legge 29 dicembre 1990, n. 428, per la quale 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 soggetti.

La previsione legislativa nazionale è stata dichiarata **costituzionalmente illegittima** dalla Corte Costituzionale italiana sia con sentenza 21 aprile 2000, n. 114 (in *Rass. trib.*, 2000, 1535, con nota di Comelli) nella parte in cui dispone che la prova del trasferimento dell'onere economico possa essere data solo documentalmente, sia con la pronuncia 9 luglio 2002, n. 332 (in *questa rivista*, 2002, n. 177, con nota di Nicola Pennella) nella parte in cui prevede che è l'attore in ripetizione a dover provare che il peso economico dell'imposta non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti. Per effetto della citata giurisprudenza costituzionale e di quella comunitaria (*ex multis*, v. la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea 9 dicembre 2003, nella causa n. C-129/00, in *Rass. trib.*, 2004, 1114, con nota di Nicola Pennella), la Suprema Corte ha precisato

– con riferimento sia al momento della vigenza del solo D.L. n. 688 del 1982, sia anche della legge n. 428 del 1990 – che la mancata traslazione del tributo non è elemento del fatto costitutivo del diritto al rimborso, perché l'avvenuta traslazione integra un fatto impeditivo di detto diritto, l'onere della cui prova ricade sull'Amministrazione finanziaria. In tal senso si vedano le sentenze 4 febbraio 2004, n. 2089 (in *questa rivista*, 2004, fasc. n. 1), 14 luglio 2004, n. 13054 (in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 2, 281), 24 maggio 2005, n. 10939, 16 maggio 2007, n. 11224 e 1 ottobre 2015, n. 19618, n. 19619 e n. 19620 (in *questa rivista*, rispettivamente, 2005, fasc. n. 3, 2007, fasc. n. 3 e 2015, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso) ove è stato addossato all'ufficio finanziario l'onere sia di provare tale fatto impeditivo e, per escludere il diritto al rimborso, anche quello di dimostrare l'esistenza di un effettivo arricchimento per l'operatore a seguito del rimborso prove che possono essere fornite dall'Amministrazione finanziaria anche attraverso presunzioni aventi i requisiti richiesti dall'art. 2729, cod. civ. (seppure l'art. 21 della L. 6 febbraio 2007, n. 13 – Legge comunitaria 2006 – abbia aggiunto all'art. 29, co.2, della L. n. 428 cit., che tale circostanza “*non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni*”).

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha qualificato, invece, **onere a carico del contribuente, che si aggiunge a quello del rispetto del termine di decadenza**, quello previsto dal successivo quarto comma della citata legge n. 428 del 1990, di comunicare, a pena di inammissibilità, anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza, la domanda di rimborso dei suddetti diritti e imposte incompatibili, quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa. In questo senso si veda la sentenza di legittimità 17 aprile 2013, n. 9310 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso, ove l'indicazione delle successive, conformi pronunce 25 luglio 2012, n. 13087, 10 aprile 2013, n. 8750 e 19 aprile 2013, n. 9560) la quale ha aggiunto che tale onere procedimentale si applica allo stesso modo a tutte le azioni previste dalla disposizione e, quindi, sia alle azioni di ripetizione di tributi basate sul diritto comunitario, sia a quelle basate sul solo diritto nazionale (sul tema, *amplius*,

Rassegna cit., 2012, parte III, par. 5). Tale soluzione trova conferma nella sentenza 9 febbraio 1999, n. C-343/96 (in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2000, 97) della Corte di Giustizia per la quale l'art. 29, co.4, cit., si applica a tutti i diritti e i tributi menzionati ai commi 2 e 3 dello stesso articolo, sia che la domanda di rimborso si fondi sul diritto nazionale sia che si fondi sul diritto comunitario, e non ha per conseguenza né per effetto di privare gli interessati della possibilità di fruire dell'applicazione effettiva del diritto comunitario, né di porli in una situazione meno favorevole di quella in cui si troverebbero se domandassero il rimborso di diritti o imposizioni contrari al diritto interno.

L'inammissibilità dell'istanza di rimborso per omesso invio anche all'Agenzia delle entrate dell'istanza di rimborso del tributo integrava, per la cennata sentenza 17 aprile 2013, n. 9310, **un requisito previsto a pena di decadenza che, come tale, è rilevabile ex officio dal giudice in qualunque stato e grado del giudizio**, come già statuito dalle sentenze 2 dicembre 1994, n. 10325 (in *Mass. Giur. it.*, 1994), 16 giugno 1995, n. 6844 (in *GT Riv. giur. trib.*, 1996, 224), 22 luglio 2004 n. 13793, e 1° dicembre 2004, n. 22564 (in *Mass. Giur. it.*, 2004) e 30 novembre 2012, n. 21356 (in *CED Cassazione*, 2012). Nella cennata sentenza del Supremo collegio si esclude, inoltre, che l'obbligo di comunicazione della domanda di rimborso, a pena d'inammissibilità, anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza possa considerarsi implicitamente abrogato dal sopravvenuto art. 14 del testo unico delle accise non ravvisandosi fra le due disposizioni alcuna sovrapposizione a ragione del diverso contenuto dispositivo reso palese dal tenore letterale. Peraltro alcuna decisività è stata assegnata dalla citata sentenza n. 9310 del 2013 all'**obbligo dell'Amministrazione incompetente di trasmettere** a quella competente un'istanza inoltrata dal privato trattandosi di un adempimento "ulteriore" che non determinare in capo all'Amministrazione ricevente alcun onere di supplenza all'inerzia del contribuente riguardo ad un adempimento, fissato in termini chiari ed inequivocabili, da una disposizione di legge di rango ordinario.

**L'obbligo dell'invio della domanda a due uffici finanziari** o, al più

tardi, prima del provvedimento di diniego e, se non ancora intervenuto, non oltre il biennio decadenziale è stata fissato dalla sentenza della Suprema Corte 25 luglio 2012, n. 13087 (in. *CED Cassazione*, 2012) al fine di tutelare l'esigenza di rendere concretamente operante il coordinamento tra i due diversi uffici dell'Amministrazione coinvolti. In tal modo i giudici della Corte regolatrice del diritto hanno ritenuto **irrilevante una comunicazione successiva per ottenere** dall'Amministrazione finanziaria un provvedimento in via di autotutela, attesa la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata e la mancanza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto stesso. Infine i giudici di legittimità non ritennero condivisibile il tentativo di individuare, nel comportamento dell'Agenzia delle Dogane destinataria dell'istanza di rimborso, vuoi un contegno di acquiescenza rispetto alla domanda del contribuente per effetto della richiesta di documentazione, malgrado la mancata comunicazione dell'istanza all'Agenzia, vuoi un obbligo di comunicazione dell'istanza all'Agenzia delle Entrate in forza dei principi di cooperazione e buona fede sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), unitamente al principio di affidamento.

### 1.3 Abbuoni per perdite, distruzioni e cali

**Il presupposto dell'obbligazione tributaria** scaturente dall'assoggettamento dei prodotti soggetti alle accise e alle imposte di fabbricazione **viene meno**, in tutto o in parte, a seguito della loro distruzione totale o perdita irrimediabile individuata dal quinto periodo dell'art. 4 del testo unico delle accise – da ora anche TUA – emanato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sempreché tali beni **risultano inutilizzabili come prodotto sottoposto ad accisa**. L'effetto di tali eventi è la concessione (*rectius*, il riconoscimento) dell'abbuono dell'imposta, per i prodotti distrutti durante il processo di fabbricazione o di lavorazione o nel corso del trasporto, ma nei limiti dei cali tecnicamente ammissibili determinati dal Ministro dell'economia e delle finanze con proprio decreto. Peraltro l'abbuo-

no viene ammesso dal citato art. 4, TUA, vuoi per i cali verificatisi nel corso del trasporto anche per i prodotti in regime sospensivo provenienti dagli Stati membri della Comunità, mentre per i cali naturali e tecnici si applicano le disposizioni previste dalla normativa doganale, ossia dall'art. 37 del relativo testo unico doganale – da ora anche TULD – approvato col d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43. L'esplicita indicazione della fonte normativa ha permesso alla Corte italiana regolatrice del diritto, nella sentenza 31 luglio 2008, n. 20678 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso), di **escludere l'applicazione di altre fonti normative**, quale il telescritto del Ministero delle Finanze, prot. n. 841/8 del 4 agosto 1994, secondo il quale *“i cali di trasformazione abbuonabili relativi all'alcole impiegato in regime sospensivo (compreso quello utilizzato per la preparazione degli aromi) vengono determinati dalla Amministrazione finanziaria mediante esperimenti”*.

La particolare struttura normativa delle accise, nel senso di essere tributi indiretti erariali che assoggettano a tassazione alcuni prodotti (quali l'alcool e le bevande alcoliche) al momento della loro fabbricazione o della loro importazione, ma sono esigibili al momento dell'immissione in consumo, si riflette anche sulla **disciplina applicabile *ratione temporis***, come in ipotesi di modifica del quadro normativo. Tale situazione si è verificata per gli abbuoni dalle accise (nella specie, sulle acquavite di vino) previsti per i prodotti realizzati prima del 1° novembre 1971 e ha formato oggetto della sentenza della Suprema Corte 14 aprile 2004, n. 7080 (in *questa rivista*, 2004, fasc. n. 2, con nota di Nicola Pennella) secondo la quale le precedenti norme risultano applicabili – in assenza di esplicita disposizione contraria – anche successivamente al riordino della struttura e dell'aliquota delle accise relativamente alle bevande alcoliche prodotte prima dell'entrata in vigore di tale disciplina. La Suprema Corte ha ritenuto che la novella disciplina dettata dall'art. 2 del D.L. n. 331 del 1993 (conv. nella L. n. 427 del 1993), non abbia determinato alcuna abrogazione implicita ammessa dall'art. 15 delle disposizioni preliminari al codice civile *“perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore”* e, pertanto, la sussistenza degli abbuoni previsti per i prodotti fino al 1° novem-

bre 1971, ma non immessi in consumo a tale data, in mancanza di disciplina derogatrice di quella precedente risulta giustificata in quanto sino a tale data l'imposizione rimane regolata dalle norme in vigore al momento della produzione.

**La predeterminazione normativa del limite per il riconoscimento dell'abbuono** è stata affermata dalla Corte di Cassazione nella sentenza 31 luglio 2008, n. 20678 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso) ritenendo che l'art. 5 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, volto ad armonizzare l'imposizione su alcole e bevande alcoliche), riproduttivo dell'art. 4, TUA, **esclude il ricorso a esperimenti per la determinazione dei cali abbuonabili in regime sospensivo**, compreso quello utilizzato per la preparazione degli aromi. Più precisamente, la Suprema Corte ha ritenuto che la citata previsione abbia esteso a tutte le perdite avvenute durante i processi di lavorazione e fabbricazione comportanti l'utilizzo di alcole in regime sospensivo la percentuale massima di abbuono (3%) fissata dall'art. 8, co.28, della legge 11 marzo 1988, n. 67, con specifico riferimento ai cali di spirito effettivamente accertati nelle operazioni di preparazione, trasformazione e confezionamento di liquori, acquaviti e frutta allo spirito. Peraltro è da rimarcare che la Corte italiana regolatrice del diritto nella suddetta pronuncia ha affermato che – se ben interpretato – il menzionato telex ministeriale *“non riconosce affatto una percentuale di calo superiore al 3 per cento, come ritiene la ricorrente, ma abilita solo l'amministrazione ad una esenzione minore come eventuale conseguenza dell'esito degli esperimenti effettuati”*.

**La nozione di cali tecnici** ha interessato la giurisprudenza di legittimità con le sentenze 5 settembre 2012, n. 14840 e 5 settembre 2012, n. 14841 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso) nelle quali i Supremi giudici hanno ritenuto, in primo luogo, che la misura del calo, secondo le note alla tabella B allegata al D.M. n. 55 del 2000, è riferita al quantitativo di prodotto oggetto dell'operazione. In secondo luogo, la cennata pronuncia di legittimità statuisce che per **“operazioni semplici”** (nella specie compiute in sede di inventario annuale) si intendono gli spostamenti e le manipolazioni di cui le merci possono formare oggetto (travaso, cerni-



ta, miscelazione, ecc.) nelle quali rientrano anche la sola “*apertura temporanea dei contenitori, recipienti ed involucri contenenti prodotti volatili*”, in quanto, se effettuata isolatamente, può dar luogo a perdite di peso o di volume. Pertanto è stato configurato come operazione semplice anche l'intervento sul prodotto che l'inventario annuale dell'ufficio finanziario comporta (svuotamento della botte, aperta all'uopo, nel recipiente utilizzato per la conseguente pesa) perché potenzialmente produttivo “*di perdite di peso o di volume*” per volatilità del prodotto alcolico e per la dispersione del liquido.

**L'individuazione del calo tecnico** dipende non soltanto dalla natura del prodotto, ma – soprattutto – dalle modalità di tenuta dei contenitori tant'è che, in riferimento al calo tecnico ex art. 1 del D.M. n. 55 cit., le attività di controllo compiute sul prodotto che determinano un calo tecnico per effetto dell'apertura dei contenitori devono essere cronologicamente e logisticamente contestuali. In tal senso si sono espresse le decisioni della Suprema Corte già citate 5 settembre 2012, n. 14840 e 5 settembre 2012, n. 14841 perché qualora, aperta la botte, si procedesse al suo svuotamento a distanza di tempo, acquisterebbe rilievo autonomo “*l'apertura temporanea del contenitore*” cui la norma a titolo esemplificativo fa cenno, costituente, da sola, operazione semplice. Le suddette pronunce di legittimità, peraltro, hanno ritenuto che tale modalità di controllo dev'essere effettuata analogamente se si trasportasse il recipiente in un luogo remoto per la misurazione del contenuto e, si noti che, in base alla tabella B, il trasporto, stradale o per ferrovia, comporta una misura percentuale standard del calo tecnico superiore a quella riconosciuta per la “operazione semplice”. Infine nelle cennate decisioni della Corte regolatrice del diritto, una siffatta operazione semplice (ossia quella richiesta dall'inventario annuale, come sopra descritta) corrisponde ad una delle figure menzionate in parentesi nella nota numero 1 della tabella B tra gli esempi di operazione semplice, vale a dire il travaso del prodotto al fine del controllo della correttezza delle dichiarazioni dei contribuenti.

**Il riconoscimento dell'abbuono nelle ipotesi diverse dalla mera dispersione involontaria del prodotto** è previsto dall'art. 4 del TUA che, in origine, stabiliva al primo periodo del primo comma

che esso poteva essere concesso, in caso di perdita o distruzione di prodotti che si trovano in regime sospensivo, “*quando il soggetto obbligato provi che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore*”. In tal ambito si veda la sentenza della Corte di Giustizia CE, 13 dicembre 2007, n. C-374/06, *Batig* (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), secondo la quale la direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione e ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa non osta alla normativa di uno Stato membro che escluda il rimborso dell’importo pagato per l’acquisto di contrassegni fiscali rilasciati da tale Stato membro qualora tali contrassegni siano stati apposti su prodotti soggetti ad accisa prima della loro immissione in consumo nel detto Stato membro, e tali prodotti siano stati rubati in un altro Stato membro – il che implica il pagamento dei diritti d’accisa in quest’ultimo – e non sia stato dimostrato che i prodotti rubati non saranno smerciati nello Stato membro che ha rilasciato i detti contrassegni. I giudici comunitari evidenziarono che con la direttiva 92/12 il legislatore comunitario sembrerebbe aver privilegiato l’interesse a prevenire abusi e frodi a scapito del principio dell’esclusione della doppia imposizione anche perché non esiste alcun obbligo legale di apporre contrassegni fiscali sulle confezioni di prodotti soggetti ad accisa prima del loro svincolo dal regime sospensivo nello Stato membro di rilascio di detti contrassegni, poiché i diritti d’accisa per i detti prodotti non sono, per definizione, ancora divenuti esigibili, con la conseguenza che l’operatore deve assumere le conseguenze della sua scelta in caso di furto dei prodotti.

La finalità di evitare l’introduzione nel circuito commerciale, legale o meno che sia, dei prodotti che non avessero scontato l’imposta sulla fabbricazione e il **contrasto agli abusi e alle frodi** perpetrabili a seguito della sola denuncia di sparizione dei prodotti è la ragione giustificatrice del disconoscimento dell’abbuono in caso di furti dei prodotti soggetti ad accisa offerta dalla citata pronuncia comunitaria 13 dicembre 2007, n. C-374/06, *Batig*. Infatti nella menzionata sentenza *Batig*, la Corte CE ha rilevato che l’art. 20 della dir. CE n. 92 del 2012 non precisa affatto su chi, tra l’operatore economico e

lo Stato membro in cui è stato constatato lo svincolo irregolare dal regime sospensivo debba gravare il rischio conseguente alla **sparizione di contrassegni fiscali già apposti sui detti prodotti ovvero sui contrassegni non ancora utilizzati**. Nei riguardi del furto dei soli contrassegni fiscali da utilizzare per la prova dell'assolvimento del tributo, l'abbuono non è stato riconosciuto dalla decisione della Corte di Giustizia CE 15 giugno 2006, n. C-494/04, *Heintz van Landewijck* (in *questa rivista*, fasc. n. 3 del 2006, con nota di Filippo Mancuso) a nulla rilevando che non vi fosse stata immissione in consumo nello Stato membro ove i prodotti avrebbero dovuto essere soggetti all'accisa.

La giurisprudenza nazionale di legittimità ha confermato **l'esclusione della concessione dell'abbuono per la sottrazione fraudolenta perpetrata da terzi**, perché questi avvenimenti, seppure estranei alla volontà dell'operatore economico, non soddisfano la condizione fissata dal primo periodo del primo comma dell'art. 4, TUA, che la perdita o la distruzione dei prodotti sia avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. In tal senso si veda la pronuncia della Suprema Corte 28 maggio 2007, n. 12428 (in *questa rivista*, fasc. n. 4 del 2007, con nota di Filippo Mancuso) secondo la quale l'evento perdita o distruzione è solo quello che ha determinato la dispersione e non la sola sottrazione del prodotto assoggettato ad imposta in regime sospensivo, motivando tale scelta nella circostanza che tale normativa è volta a impedire che il prodotto sottratto entri ugualmente nel circuito commerciale. Infatti fu ritenuto come solo la distruzione o il completo deterioramento dei beni renda impossibile tale ingresso, impedendo perciò il sorgere dell'obbligazione tributaria, alla luce dell'art. 4 del TUA il quale, nella versione dettata dall'art. 1, co.1, lett. d), del d.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48 (di recepimento nel nostro ordinamento della direttiva 2008/118/CE, relativa al regime generale delle accise e abrogativa – dal 1° aprile 2010 – della direttiva 92/12/CEE), dispone che *“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”.*

Le sezioni Unite della Cassazione con la decisione 2 dicembre 2008, n. 28536 (in *Mass. Giur. it.*, 2008), invece, avevano ritenuto che con le modifiche introdotte dalla legge n. 342 del 2000 il legislatore avrebbe ammesso la possibilità di concedere **l’abbuono dell’imposta anche nelle ipotesi di sottrazione delle merci**, pur se al verificarsi di determinate condizioni, riflettenti l’atteggiamento del soggetto obbligato. Infatti il secondo periodo del comma 1 dell’art. 4, TUA, è stato modificato dall’art. 59, co.1, della legge n. 342 del 2000 per il quale *“I fatti compiuti da terzi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave e quelli imputabili allo stesso soggetto 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”.* Le cennate disposizioni dell’art. 59 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (in circolare Assonime n. 67 del 19 dicembre 2000) sono state ritenute emanate per *“evitare la penalizzazione dei soggetti vittime di fatti compiuti da terzi a loro danni” e, in particolare, “per contrastare la situazione di ... criticità che si era venuta a creare per le società di distillazione a causa delle truffe incorse a livello internazionale a loro danno, ... organizzate in modo ... da indurle prima in errore e poi a ... vittime della truffa stessa”.*

**Il soggetto onerato della prova della perdita incolpevole** è stato individuato nel contribuente dall’art. 862 delle disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario emanate con il regolamento CEE n. 2454 del 2 luglio 1993, il quale soggetto deve dimostrare che le perdite accertate siano *“imputabili a cause ine-*

*renti unicamente alla natura della merce in oggetto e che egli non ha commesso alcuna negligenza o manovra fraudolenta*” e che nella nozione di negligenza è compresa “*l’inosservanza delle norme relative al trasporto, all’immagazzinamento, alla manipolazione o alla lavorazione e alla trasformazione, stabilite dall’autorità doganale o derivanti dall’uso normale delle merci in causa*”. In riferimento a tale ambito probatorio, la disciplina nazionale, espressa nel D.M. n. 55 del 2000, all’art. 2 rinvia esplicitamente alla normativa comunitaria testé citata, nei cui riguardi si segnala la pronuncia della Suprema Corte 5 settembre 2012, n. 14840 e 5 settembre 2012, n. 14841 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso) riguardo all’ammissibilità vuoi di cali naturali maggiori di quelli presunti e ammessi dal citato D.M., perché da attribuire “al processo di invecchiamento della grappa in piccole botti di legno, vuoi di cali tecnici, verificatisi in sede di inventario annuale della merce da parte dell’ufficio, con perdita di volume conseguente al compimento di talune “operazioni semplici”. Tale pronuncia di legittimità ha negato l’abbuono evidenziando come con specifico riguardo ai “cali relativi agli alcoli ed agli altri prodotti dei codici NC 2207 e 2208, non denaturati, custoditi in recipienti di legno”, oggetto della controversia, il regolamento adottato con il D.M. n. 55 del 2000 considera specificamente – e, correlativamente, distingue – ai fini della determinazione delle misure standard dei cali naturali ammissibili, tanto le dimensioni dei recipienti nei quali sono racchiusi i prodotti alcolici, quanto la specie di legno con il quale essi sono costruiti.

**Sul tema dell’onere della prova legittimante il riconoscimento dell’abbuono** si veda la sentenza della Suprema Corte 23 luglio 2009, n. 17195 (in *questa rivista*, fasc. n. 5 del 2009) per la quale l’art. 4 del Testo Unico delle Accise (TUA, emanato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504) – come modificato dall’art. 59 della legge 21 novembre 2000, n. 342 – non consente la sospensione della riscossione dei diritti di accisa e la concessione dell’abbuono dell’imposta ove non sia adeguatamente documentata l’avvenuta instaurazione di un procedimento penale e prodotta la descrizione dei fatti denunciati idonea a far emergere la totale estraneità – anche sotto il profilo della vigilanza – del soggetto obbligato. In termi-

ni anche la pronuncia della Suprema Corte 23 aprile 2010, n. 9787 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso) per la quale l'art. 4, TUA, – come modificato dall'art. 59 della citata legge n. 342 del 2000 non consente la concessione dell'abbuono dell'imposta ove il soggetto passivo non provi adeguatamente di non aver causalmente contribuito, con dolo o con colpa grave, alla perdita di prodotti alcolici in regime sospensivo determinata da furto perpetrato da ignoti. In tal senso anche la successiva decisione del giudice nazionale di legittimità 20 maggio 2011, n. 11220 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso) che ha rigettato la tesi che una volta effettuato il caricamento sul mezzo di trasporto, la merce è estranea alla sfera di controllo del mittente perché passa alla sfera di controllo dell'acquirente ed è l'obbligato principale (nel caso di specie, la ditta di spedizione) che deve sovrintendere alla regolarità del trasporto, con l'effetto che sarebbe possibile assimilare i fatti avvenuti ad un evento dovuto a forza maggiore nei confronti del mittente.

**Una disposizione di carattere transitorio sul riconoscimento dell'abbuono** è stata introdotta dal secondo comma dell'art. 59 cit. il quale stabilisce che *“per i furti e le irregolarità nella circolazione dell'alcole ... compiuti sino alla data di entrata in vigore della (legge n. 342 del 2000, n. d.r.), ove l'azienda italiana garante risulti estranea al fatto criminoso, viene disposto lo sgravio dell'accisa”*. La Corte nazionale regolatrice del diritto con la sentenza 20 maggio 2011, n. 11220 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso) ha evidenziato che l'estraneità materiale del comma 2 dell'art. 59 cit. rispetto all'art. 4 del TUA non rende tuttavia la norma autonoma, al punto da legittimare una sua lettura del tutto avulsa dalla modifica apportata all'art. 4, co.1, TUA, dall'art. 59, co.1, cit.. Ne consegue che resta sempre la necessità di provare che le irregolarità nella circolazione dell'alcole considerate dall'art. 59, co.2, non siano imputabili al soggetto passivo a titolo di colpa non grave, ovvero siano compiute da terzi ma non imputabili a detto soggetto a titolo di colpa non grave e che *“la norma, inoltre, considera unicamente la estraneità al fatto criminoso, supponendo quindi un <fatto> che possa definirsi criminoso e che sia eziologicamente collegato con*

*l'irregolarità nella circolazione dell'alcole".*

**La particolare disposizione sulla concessione dell'abbuono è prevista per il garante** nel secondo comma dell'art. 59 della legge 21 novembre 2000, n. 342, a norma del quale, *"per i furti e le irregolarità nella circolazione dell'alcole ..., ove l'azienda italiana garante risulti estranea al fatto criminoso, viene disposto lo sgravio dell'accisa"* non è mai sottoposta al vaglio non tanto della Corte Costituzionale, ma della Corte di Giustizia comunitaria per vulnerazione del principio di non discriminazione. La cennata disciplina nazionale ha interessato la giurisprudenza di legittimità per il **tentativo di estenderla anche all'obbligato principale**, ma già con la decisione della Suprema Corte 27 febbraio 2009, n. 4771 (in *Mass. Giur. it.*, 2009) tale tentativo a favore del soggetto che ha curato il trasporto delle merci (ossia l'obbligato principale) è stato respinto in quanto il garante è soggetto che si aggiunge all'obbligato principale rispondendo a prima richiesta di quanto inadempito, a prescindere da qualsiasi suo coinvolgimento. Tale principio viene tenuto fermo per la totale irrilevanza del fatto che l'irregolarità sia avvenuta nell'ambito di un trasporto effettuato da una società di trasporti non scelta dal produttore della merce, ma organizzato da una società di spedizione scelta dall'acquirente della merce, atteso che l'obbligazione tributaria (per la sua natura pubblica) non è mai trasferibile per convenzione tra privati.

Tale orientamento interpretativo è stato confermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza 20 maggio 2011, n. 11220 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso) escludendo tale abbuono per l'obbligato principale che aveva predisposto e curato l'operazione di spedizione e/o di trasporto in **presenza di falsificazione dei timbri apposti sui documenti di accompagnamento** (ossia i DAA) per attestare l'uscita della merce dall'Unione europea. Infatti quando non si è di fronte ad una azienda italiana garante – cui unicamente si riferisce l'art. 59, co.2, L. n. 342, cit. – bensì al soggetto obbligato, in via principale, al pagamento dell'accisa in quanto titolare del deposito fiscale da cui sono partite le operazioni in regime sospensivo per tali operazioni valgono le disposizioni dell'art. 2 del TUA, in base alle quali è *"obbligato al pagamento*

*dell'accisa 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".* Sul punto, i giudici di legittimità precisano che il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo resta sempre obbligato al pagamento dell'accisa e che l'autonomia privata può soltanto aggiungere, attraverso il vincolo della solidarietà, un ulteriore debitore – quale il soggetto che si sia reso garante –, ma non può mai liberare dal suo obbligo legale l'obbligato principale.



## PARTE II

# Soggetti passivi, circolazione dei prodotti e regimi agevolativi

di Filippo Mancuso

*2.1. Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta. 2.2. Circolazione di prodotti sottoposti ad accisa. 2.3. Agevolazioni d'accisa: esenzioni e riduzioni d'imposta.*

### 2.1. Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta

Per quanto riguarda i profili soggettivi relativi all'obbligazione tributaria di corrispondere l'accisa, le regole generali che disciplinano la materia stabiliscono un **legame tra la soggettività passiva del tributo e la realizzazione delle condizioni per l'esigibilità dell'imposta**. Le disposizioni dell'art. 2, comma 4, del testo unico delle accise (TUA, emanato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504) individuano, in primo luogo, quali soggetti obbligati al pagamento dell'accisa, *“il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta”* (cfr.: art.

2, comma 4, lett. c, TUA). Nei casi di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato, obbligato al pagamento dell'imposta è, invece, il c.d. "*destinatario registrato*", cioè la persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione finanziaria a ricevere tali prodotti alle condizioni stabilite dall'art. 8 del TUA (in questi termini, v. il combinato disposto degli artt.2, comma 4, lett. b, e 1, comma 2, lett. n, TUA), mentre, relativamente all'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, obbligato al pagamento dell'accisa è "*il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa normativa e, in caso di importazione irregolare, in solido, qualsiasi altra persona che ha partecipato all'importazione*" (cfr.: art. 2, comma 4, lett. c, TUA).

In sostanza, sono gravati dell'obbligazione tributaria avente ad oggetto il pagamento dell'accisa i soggetti ai quali è riferibile l'immissione in consumo dei prodotti sottoposti ad accisa; rimane, invece, del tutto estraneo al rapporto obbligatorio d'imposta il consumatore finale, ancorché definitivamente inciso dal tributo.

Per quanto riguarda il regime di imposizione del gas naturale e dell'energia elettrica, la direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003, che ristruttura la normativa comunitaria di riferimento per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, identifica nella fornitura al consumatore finale, da parte del distributore o redistributore, il momento in cui sorge e diviene esigibile l'obbligazione tributaria (cfr.: art. 21, par. 5, dir.2003/96/CE). In coerenza con il dettato della direttiva, l'art. 26, comma 7 (per il gas naturale) e l'art. 53, comma 1, lett. a (per l'energia elettrica), come modificati dal decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 (v. la circolare Assonime n. 68 del 2007), stabiliscono che sono obbligati al pagamento dell'imposta i soggetti che procedono alla fatturazione di tali prodotti ai consumatori finali.

Con specifico riferimento all'erogazione del gas metano, le Sezioni Unite della Cassazione hanno affermato – in relazione al previgente regime – il principio per cui "*il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge solo tra la Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente il gas metano ai consumatori e ad esso è del tutto estraneo l'utente consumatore*" (Cass. civ., Sez. Un. , 19 marzo 2009, n. 6589, in *questa rivista*). Tale principio è stato ribadito dalla sezione

tributaria della Cassazione, sentenza 6 agosto 2014, n. 17627 (in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso), secondo la quale **il rapporto tributario in materia di accise intercorre esclusivamente tra il fornitore del gas metano e lo Stato**, là dove il rapporto tra il fornitore ed il consumatore è di natura contrattuale e si pone su un piano distinto rispetto a quello tributario. Secondo i giudici di legittimità, invero, dagli artt. 2 e 26 del TUA emerge chiaramente che il titolare, dal lato passivo, dell'obbligazione tributaria di corrispondere l'imposta di consumo (nonché quella di fabbricazione) – l'accisa, in generale – è, sempre e comunque, il fabbricante ovvero l'intermediario che immette i beni al consumo nel territorio dello Stato. Conseguentemente, è il fornitore a dover pagare l'imposta e, in esito al pagamento, egli può riversarne l'onere mediante rivalsa e non potrebbe, peraltro, essere diversamente – secondo la Cassazione – giacché la caratterizzazione tipologica delle accise postula, per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all'erario, la concentrazione del controllo su pochi soggetti, ossia i produttori o gli importatori dei prodotti; sotto altro profilo, la configurabilità della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connaturale ed ineludibile della fisionomia del tributo esclude la configurabilità del rapporto di sostituzione d'imposta e, per conseguenza, l'autonoma rilevanza del sostituto, ossia del consumatore finale.

In precedenza, sempre con riguardo all'imposizione sul consumo di gas metano, era stato precisato che **soggetto passivo dell'imposta è il fornitore del prodotto e non il consumatore**, il quale subisce la traslazione del relativo onere a titolo di maggiorazione del prezzo di vendita, incombando al fornitore stesso l'onere, nel rapporto con l'Amministrazione finanziaria, di individuare i consumi assoggettati ad imposta e di segnalare quelli che ne sono esclusi per non essere ricompresi nella fattispecie impositiva, come evidenziato nella sentenza Cass. civ., sez. III, 19 giugno 2008, n. 16612 (in *Mass. Giur. It.*, 2008) e *in terminis*, Cass. civ., sez. III, 23 febbraio 2006, n. 3994 (in *CED Cassazione*, 2006), Cass. civ., Sez. I, 29 settembre 1987, n. 7312 (in *Rass. Adv. Stato*, 1988, I, 177), Cass. civ., Sez. I, 23 giugno 1988, n. 4277 (in *Mass. Giur. It.*, 1988).

**Relativamente al settore dell'energia elettrica**, con la sentenza 19 aprile 2013, n. 9567 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso), i giudici di legittimità – pronunciandosi nell'ambito di

una controversia volta a chiarire la natura dei rapporti intercorrenti tra Amministrazione finanziaria, fabbricante di energia e consumatore del prodotto – sono giunti alle medesime conclusioni, affermando che, sulla base delle disposizioni che regolano la specifica materia (cfr.: artt.52 e ss. del TUA, nella formulazione antecedente alla menzionata riforma del 2007), l'imposta di consumo sull'energia elettrica è dovuta dai soggetti che forniscono direttamente il prodotto al consumatore, di guisa che soggetto passivo dell'imposta è il fornitore del prodotto; quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'imposta è su di lui traslato in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico. Conseguentemente, **il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge soltanto tra l'Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente i prodotti**; ad esso è del tutto estraneo l'utente consumatore. Infatti i due rapporti, quello fra fornitore ed Amministrazione finanziaria e quello fra fornitore e consumatore, si pongono su due piani diversi: il primo ha rilievo tributario, il secondo civilistico e tale impostazione trova conferma, peraltro, nella consolidata giurisprudenza, sia nazionale (v. le sentenze, a Sezioni Unite: 26 giugno 2009, n. 15032, in *questa rivista*; 19 dicembre 2009, n. 26280, in *questa rivista*; 8 aprile 2010, n. 8312, in *questa rivista*; 8 novembre 2012, n. 19289, in *questa rivista*), sia comunitaria (v. le sentenze della Corte di Giustizia UE: 20 ottobre 2011, n. C-94/10, *Danfoss A/S e Sauer-Danfoss ApS*, in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso; 15 dicembre 2011, n. C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA*, in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 1, con nota di Thomas Tassani).

## 2.2. Circolazione di prodotti sottoposti ad accisa

Nell'ambito del regime generale delle accise armonizzate, delineato dalla direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992 – poi abrogata e sostituita dalla direttiva 2008/118/CE del 16 dicembre 2008 – e trasposto nel diritto nazionale (cfr.: Titolo I, Capo I, del testo unico delle accise, TUA, emanato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504), le disposizioni che regolano la circolazione dei prodotti sottoposti ad imposta perseguono principalmente la finalità di garantire la libera circolazione

delle merci, senza ostacoli e discriminazioni fra gli operatori all'interno dell'Unione europea e di rendere identica in tutti gli Stati membri l'esigibilità delle accise.

Per quanto riguarda i prodotti per i quali **il debito d'imposta non è stato assolto** (cosiddetti prodotti "soggetti ad accisa"), tali disposizioni prevedono che la circolazione intracomunitaria si svolge in regime di sospensione dell'imposta. In linea generale, i prodotti che non sono stati immessi in consumo circolano nel territorio nazionale, o da uno Stato membro all'altro, tra depositi fiscali sotto scorta di un documento amministrativo di accompagnamento (DAA, ora: documento amministrativo elettronico, e-AD) e in questo modo è possibile conoscere i movimenti dei prodotti e garantire che le accise siano rimosse nello Stato membro nel quale si presume avvenga il consumo.

Anche i prodotti che sono già stati immessi in consumo e sui quali **l'accisa è già stata pagata in uno Stato membro** (cosiddetti prodotti "assoggettati ad accisa") possono essere oggetto di una circolazione intracomunitaria (sotto scorta del documento d'accompagnamento semplificato, DAS). Ed invero, nel fissare i criteri generali di imposizione nonché le loro procedure di applicazione, le relative disposizioni comunitarie e nazionali sono volte, da un lato, a consentire ai cittadini di acquistare per uso personale tali prodotti nel mercato interno e di trasportarli successivamente in un altro Stato membro senza dover nuovamente versare l'accisa e, dall'altro, ad assicurare che, per i prodotti già immessi in consumo in uno Stato membro e detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro, l'accisa sia assolta in quest'ultimo.

Con la sentenza pronunciata il 5 marzo 2015, nella causa n. C-175/14, *Ralph Prankl* (in *questa rivista*, 2015, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia è intervenuta per chiarire la corretta interpretazione e portata applicativa proprio di quest'ultimo principio ai fini dell'individuazione dello Stato membro in cui le accise possono considerarsi esigibili. Al riguardo, i giudici comunitari hanno affermato che, quando **merci introdotte irregolarmente nel territorio dell'Unione sono detenute a fini commerciali**, l'imposta è esigibile nello Stato membro di destinazione e non, invece, in quello di transito (*in terminis*, si veda anche la sentenza 29 aprile 2010, causa n. C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*, in *questa rivista*, 2010, fasc. n. 3, con nota di Fi-

lippo Mancuso). Sul punto, la Corte ha aggiunto che, al pari dello Stato membro di importazione, gli Stati membri di transito non sono competenti a riscuotere le accise quando siffatti prodotti siano scoperti dalle autorità di un altro Stato membro nel cui territorio essi siano detenuti a fini commerciali. Secondo i giudici comunitari, non si può validamente sostenere che il legislatore dell'Unione abbia inteso privilegiare la prevenzione degli abusi e delle frodi consentendo in generale, in caso di trasporto irregolare di prodotti, a tutti gli Stati membri di transito di procedere alla riscossione delle relative accise: ed invero, una siffatta riscossione delle accise negli Stati membri di transito, che potrebbe determinare un'imposizione multipla, non è necessaria nel caso di specie per prevenire gli abusi e le frodi, dal momento che tanto lo Stato membro di importazione quanto lo Stato membro di destinazione sono noti ed essendo pacifico che le merci sono state trasportate in quest'ultimo Stato.

In precedenza, con la sentenza emessa il 23 novembre 2006 nella causa n. C-5/05, *B.F. Joustra* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia si era pronunciata in merito **all'individuazione dello Stato membro in cui le accise sono esigibili nel caso di prodotti acquistati da parte di privati**. Nel caso di specie, un privato, che non opera a titolo commerciale e non persegue scopi lucrativi, aveva acquistato in uno Stato membro, per il fabbisogno sia personale, sia di altri privati, prodotti soggetti ad accisa (nella specie, vino) già immessi al consumo nello Stato membro medesimo e ne aveva affidato successivamente, per proprio conto, la spedizione ad un'impresa di trasporti stabilita in un secondo Stato membro. Al riguardo, la Corte ha ritenuto non potersi applicare al caso di specie il principio previsto dall'art. 8 della citata direttiva 92/12/CEE – secondo cui i diritti di accisa per i “*prodotti acquistati da privati per proprio uso e trasportati dai medesimi*” sono “*riscossi dallo Stato membro in cui i prodotti sono acquistati*” – in quanto la direttiva stessa esige che tali prodotti, da un lato, siano destinati a soddisfare il fabbisogno personale del privato che li abbia acquistati (escludendo, quindi, l'acquisto per soddisfare il fabbisogno di altri privati) e, dall'altro, che siano trasportati personalmente dal privato che li abbia acquistati (e non spediti, per suo conto, da un'impresa di trasporti). I giudici comunitari hanno, quindi, concluso

per l'applicabilità alla fattispecie in esame del regime stabilito dal par. 3 dell'art. 7 della direttiva del 1992 (“... *quando prodotti che siano già stati immessi in consumo ... in uno Stato membro sono forniti o destinati ad essere forniti o destinati all'uso, all'interno di un altro Stato membro per le esigenze di un operatore che svolge in modo indipendente un'attività economica ..., l'accisa diventa esigibile in tale altro Stato membro*”), che trova fondamento nel principio secondo cui **i prodotti non detenuti a fini personali devono essere necessariamente considerati detenuti a scopi commerciali**, con l'effetto che le accise vanno rimosse nello Stato di destinazione e, nel caso siano già state versate nel Paese di immissione in consumo, devono essere comunque rimborsate.

Con riferimento al richiamato regime dell'art. 7, par. 3, della direttiva 92/12/CEE, la Corte di Giustizia ha precisato che tale disposizione normativa deve essere interpretata nel senso che **qualsiasi persona detenga i prodotti in parola è tenuta al pagamento dell'accisa** (v. sentenza 3 luglio 2014, causa n. C-165/13, *Gross*, in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso). Tale precisazione è stata fornita in relazione al caso di un soggetto che aveva acquistato, da un'organizzazione dedita al contrabbando, sigarette immesse in consumo in uno Stato membro diverso dalla Germania e sulle quali non erano state pagate le accise, allo scopo di rivenderle in Germania; al riguardo, dagli atti di causa risultava pacifico sia che le sigarette in questione erano state introdotte nel territorio tedesco per scopi commerciali, pur essendo sprovviste del contrassegno fiscale nazionale richiesto dalla legge, sia che il soggetto ricorrente aveva acquistato diverse volte da terzi i prodotti in parola dopo che questi erano entrati illegalmente nel territorio fiscale tedesco (v., in tal senso, la sentenza 29 giugno 2000, causa n. C-455/98, *Kaupo Salumets e altri*, in *Racc. uff. Corte CE*, 2000, I-4993), al fine di rivenderli e ricavarne profitto. Al riguardo, la Corte ha affermato che uno Stato membro può designare come debitore dell'accisa una persona che detiene per scopi commerciali nel territorio fiscale di tale Stato prodotti soggetti ad accisa immessi in consumo in un altro Stato membro, sebbene tale persona non sia il primo detentore di tali prodotti nello Stato membro di destinazione. Secondo i giudici comunitari, l'interpretazione che riservasse la qualifica di debitore dell'accisa al primo detentore dei prodotti in parola sarebbe contraria alla finalità della

direttiva 92/12. Ai sensi di quest'ultima, infatti, il passaggio di prodotti dal territorio di uno Stato membro a quello di un altro Stato membro non può dar luogo a un controllo sistematico da parte delle Autorità nazionali, suscettibile di ostacolare la libera circolazione delle merci nel mercato interno dell'Unione europea, con il risultato di rendere più incerta la riscossione delle accise esigibili, connesse al passaggio di una frontiera dell'Unione. Tale conclusione risulta, inoltre, avvalorata dall'art. 33, par. 3, della direttiva 2008/118/CE, relativa al regime generale delle accise e abrogativa della direttiva 92/12, che, nel semplificare il contenuto dell'art. 7 della direttiva del 1992, fa riferimento, oramai, unicamente alla persona *“alla quale i prodotti sono forniti nell'altro Stato membro”* (in questi termini, si veda la sentenza 18 luglio 2013, causa n. C-315/12, in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso).

Ai fini della **determinazione di quali prodotti siano “destinati a scopi commerciali”**, con la sentenza 14 marzo 2013, causa n. C-216/11 (in *questa rivista*, 2013, fascicolo n. 1, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia ha fornito alcuni chiarimenti interpretativi in merito alle disposizioni degli articoli 8 e 9 della direttiva 92/12/CEE. In particolare, l'art. 9 cit. elenca alcuni criteri dei quali gli Stati membri devono tenere conto per la predetta finalità, tra i quali rientra anche il “quantitativo dei prodotti” in questione e, a tale specifico riguardo, viene ulteriormente precisato che gli Stati membri possono stabilirne, *“esclusivamente come elemento di prova, livelli indicativi”*. Sul punto, la Corte rileva che la direttiva non consente agli Stati membri di stabilire che determinati prodotti siano detenuti a scopi commerciali fondandosi esclusivamente su un limite meramente quantitativo dei prodotti detenuti. Sulla base di tale principio, i giudici comunitari hanno concluso che la normativa e la prassi nazionale che traspongono i suddetti principi nell'ordinamento interno sono suscettibili di violare gli obblighi incombenti dagli artt. 8 e 9 sopracitati, qualora siano previsti – per stabilire se determinati prodotti sottoposti ad accisa (nel caso di specie: tabacco lavorato) siano destinati a fini commerciali – limiti meramente quantitativi, che si applicano globalmente per la totalità dei prodotti detenuti; sia, nell'ipotesi di trasporto dei prodotti in questione su singolo veicolo, nel considerare le quantità di prodotto con riferimento al veicolo e non, invece, alla per-



sona del detentore.

In merito al caso di un privato che aveva trasportato in Svezia gasolio per riscaldamento acquistato in Finlandia e destinato al proprio fabbisogno personale, la Corte di Giustizia ha affermato (cfr.: sentenza 13 novembre 2007, causa n. C-330/05, *Granberg*, in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso) che uno Stato membro non può esercitare la facoltà di assoggettare all'accisa nello Stato membro di consumo qualsiasi importazione di oli minerali da parte di un privato a fini personali qualora il trasporto della merce sia effettuato da tale privato mediante una modalità di trasporto che non rientra nella **definizione di "modi di trasporto atipici"**, riportata nell'art. 9, par. 3, della direttiva del 1992, per la quale "*Va considerato come modo di trasporto atipico il trasporto di carburante in contenitori diversi dal serbatoio degli autoveicoli o dall'apposito bidone di scorta, nonché il trasporto di prodotti liquidi per riscaldamento diversamente che in autocisterne utilizzate per conto di operatori professionali*". La Corte ha aggiunto che in tale definizione rientra la modalità adottata nel caso di specie, vale a dire il trasporto da parte di un privato a bordo di un furgone – e non, quindi, di un'autocisterna – di 3.000 litri di gasolio da riscaldamento caricati in tre recipienti comunemente chiamati "grandi recipienti per il trasporto alla rinfusa".

In questo contesto, la Corte ha inoltre affermato che l'art. 7, n. 4, della direttiva 92/12/CEE – la quale, per i prodotti soggetti ad accisa, pone **l'obbligo di circolare tra i territori dei diversi Stati membri sotto scorta di un documento di accompagnamento** – non osta a che la legislazione di uno Stato membro di destinazione, in cui l'accisa è esigibile, imponga ad ogni privato che acquisti personalmente e per bisogni propri gasolio da riscaldamento in un altro Stato membro in cui tale merce è stata commercializzata e che trasporti egli stesso tale merce verso il suddetto Stato di destinazione con un "modo di trasporto atipico", da un lato, di costituire una garanzia per assicurare il pagamento dei diritti di accisa e, dall'altro, di essere munito di un documento di accompagnamento e di un documento che attesta la costituzione di tale garanzia. Secondo la Corte, infatti, sebbene il gasolio da riscaldamento acquistato da un privato per i suoi bisogni propri e da lui trasportato con modalità di trasporto atipico sia un prodotto detenuto a fini perso-

nali – circostanza che, di per sé, porterebbe ad escludere quelle finalità commerciali che, in base al citato art. 7, n. 4, giustificano l'esigenza di far circolare il prodotto con apposito documento di accompagnamento – non può, tuttavia, impedirsi a uno Stato membro di imporre che il trasporto di gasolio da riscaldamento detenuto a fini personali avvenga con una documentazione di tale natura. Tale obbligo potrebbe, infatti, rivelarsi necessario proprio nei casi di trasporto con modalità atipiche, qualora lo Stato membro di consumo intenda controllare la situazione fiscale di tali prodotti mediante documento di accompagnamento e attestazione dell'avvenuta costituzione di una garanzia per assicurare il pagamento dei diritti di accisa.

Con riferimento, infine, alla **nozione di “serbatoi normali” degli autoveicoli commerciali** – prevista dall'art. 24, par. 2, primo trattino, della direttiva 2003/96/CE e rilevante per stabilire, ai fini del trattamento fiscale applicabile, se il trasporto del carburante avviene per uso proprio del trasportatore o per scopo commerciale – la Corte ha chiarito che in tale nozione sono ricompresi i serbatoi installati permanentemente sugli autoveicoli commerciali e destinati a rifornirli direttamente di carburante anche qualora siano stati montati da una persona diversa dal costruttore, purché detti serbatoi consentano l'utilizzazione diretta del carburante sia per la trazione di tali veicoli, sia, all'occorrenza, per il funzionamento, durante il trasporto, dei sistemi di refrigerazione o di altri sistemi (v. la sentenza 10 settembre 2014, n. C-152/13, *Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG*, in questa rivista, 2014, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso).

### 2.3. Agevolazioni d'accisa: esenzioni e riduzioni d'imposta

In attuazione di quanto previsto dalla normativa comunitaria in materia di accise armonizzate (cfr.: art. 23, dir. 92/12/CEE, come sostituito dall'art. 12, dir.2008/118/CE), il comma 1 dell'art. 17 del TUA dispone l'**esenzione dal pagamento dell'accisa** per i prodotti sottoposti all'imposta (e cioè, per i prodotti energetici, l'alcole etilico e le bevande alcoliche, l'energia elettrica, i tabacchi lavorati) che sono destinati: a) ad essere forniti nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari; b) ad organizzazioni internazionali riconosciute ed ai membri di dette orga-

nizzazioni, nei limiti ed alle condizioni fissate dalle relative convenzioni o accordi; c) alle Forze armate di qualsiasi Stato che sia parte contraente del Trattato del Nord Atlantico, per gli usi consentiti, con esclusione delle Forze armate nazionali; d) ad essere consumati nel quadro di un accordo stipulato con Paesi terzi o con organizzazioni internazionali che consenta per i medesimi prodotti anche l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto.

Nell'ambito delle disposizioni che regolano l'applicazione dell'accisa a ciascuna tipologia dei sopraelencati prodotti sottoposti al tributo sono, peraltro, previste specifiche esenzioni e riduzioni dell'aliquota d'imposta. Nella sentenza pronunciata il 1° marzo 2007, nella causa C-391/05, *Jan De Nul NV* (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso; *in terminis*, v. anche la sentenza 21 dicembre 2011, n. C-250/10, *Haltegemeinschaft LBL GbR*, in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia ha affermato che qualsiasi interpretazione divergente a livello nazionale degli obblighi di esenzione previsti in materia di prodotti energetici e di elettricità dalla direttiva 2003/96/CE non solo comprometterebbe il conseguimento dell'obiettivo di armonizzazione della normativa comunitaria e la certezza del diritto, bensì rischierebbe di introdurre disparità di trattamento tra gli operatori economici interessati; di conseguenza, le disposizioni relative alle esenzioni in questione devono essere oggetto di interpretazione in modo autonomo, fondata sul loro tenore letterale nonché sulle finalità perseguite dalla citata direttiva 2003/96/CE.

Il beneficio dell'esenzione è applicabile alle condizioni e nei limiti stabiliti dalle normative nazionali degli Stati membri e può essere concesso anche mediante procedura di rimborso dei diritti d'accisa versati (cfr.: art. 12, dir.2008/118/CE, come recepito dal comma 2 dell'art. 17 del TUA). Con la sentenza n. 23515 del 12 settembre 2008 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso, ove l'indicazione della successiva, conforme pronuncia 6 dicembre 2013, n. 27350), la Corte di Cassazione si è pronunciata nell'ambito di una controversia avente ad oggetto il diritto al **rimborso dell'accisa versata per oli minerali destinati in esenzione fiscale ad amministrazioni militari** ex art. 17, comma 1, lett. c, del TUA. Va detto, al riguardo, che la procedura di rimborso delineata dalle apposite istruzioni ministeriali (v. telescritto prot.

n. 7979 del 19 dicembre 1996) condiziona la rimborsabilità dell'imposta versata dal fornitore alla presentazione di una dichiarazione, da prodursi mensilmente ad opera dell'amministrazione militare beneficiaria della fornitura, da cui deve risultare anche l'esatto quantitativo di prodotto da quest'ultima effettivamente destinato agli usi esenti. Nel caso di specie, la Cassazione ha ritenuto infondate le tesi sostenute dalla ricorrente, la cui istanza di rimborso era stata ritenuta tardiva dai giudici di merito, in quanto presentata dopo la scadenza del termine biennale previsto dall'art. 14, comma 2, del TUA. Secondo la Suprema Corte, la previsione secondo cui il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento fissa in maniera rigida, allo scopo di assicurare certezza nel rapporto giuridico tributario, sia il termine decadenziale sia la data iniziale del decorso del relativo periodo, "*privando di ogni rilievo le eventuali cause sopravvenute di determinazione dell'indebito*". Quest'ultima considerazione svolta dai giudici di legittimità solleva, a nostro avviso, qualche perplessità, dal momento che sembrerebbe non riconoscere l'oggettiva impossibilità dell'avente diritto a richiedere il rimborso nei termini normativamente prescritti, a pena di decadenza, in assenza della documentazione prodotta da un soggetto terzo: in tali ipotesi, infatti, potrebbe attribuirsi rilevanza al corretto e tempestivo adempimento documentale del beneficiario della fornitura, facendo decorrere il predetto termine biennale dal momento del rilascio della documentazione che attesti l'esatto quantitativo di prodotto destinato agli usi esenti e consenta, conseguentemente, la determinazione dell'ammontare di imposta da chiedere a rimborso. Per completezza, si osserva che la legge finanziaria per il 2008 (v. art. 1, comma 179, legge 24 dicembre 2007, n. 244, in circolare Assonime n. 19 del 2008, par. 2) ha modificato il testo del comma 1 dell'art. 17 del TUA, sostituendone la lett. c) con una nuova formulazione, nella quale le Forze Armate nazionali sono escluse dall'ambito di applicazione dell'esenzione fiscale, ivi prevista, rispetto ai prodotti energetici impiegati, per gli usi consentiti, dalle Forze Armate degli Stati che siano parte contraente del Trattato NATO.

In tema di esenzioni da accisa, la previgente disciplina interna regolatrice della materia – il riferimento è all'art. 20, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 (convertito, con modificazioni, dalla legge

29 ottobre 1993, n. 427), in base al quale gli oli minerali destinati agli usi elencati nella tabella A allegata al citato decreto “*sono ammessi ad esenzione ... con l’osservanza delle modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze, anche mediante restituzione dell’imposta pagata; la restituzione può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall’art. 14*” – ha formato oggetto della sentenza 2 marzo 2012, n. 3282 (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso), nella quale la Cassazione ha affermato il principio secondo cui “*l’osservanza delle modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze*” costituisce condizione necessaria ed imprescindibile perche gli oli minerali destinati agli usi elencati nella citata tabella A possano essere ammessi ad esenzione anche mediante restituzione dell’imposta pagata. In particolare, secondo i giudici di legittimità, lo stretto collegamento grammaticale e logico di quest’ultimo inciso – attesa l’evidente strumentalità della “*restituzione*” al raggiungimento del beneficio fiscale – dimostra l’imprescindibile necessità dell’osservanza delle modalità stabilite con decreto ministeriale pure per ottenere la restituzione dell’imposta pagata; restituzione che, come detto, può essere effettuata anche con la procedura di accredito prevista dall’art. 14 del decreto-legge n. 331 del 1993 (applicabile *ratione temporis*).



## PARTE III

### Dalla fase del controllo amministrativo a quella della tutela giudiziale

di Nicola Pennella

*3.1. Obblighi del contribuente e poteri di controllo della Finanza. 3.2. Riscossione del tributo e prescrizione. 3.3. Accertamento e privilegi. 3.4. Rimborso e compensazione. 3.5. Sanzioni amministrative e rapporti con la responsabilità penale. 3.6. Tutela giudiziaria e giurisdizione.*

#### **3.1. Obblighi del contribuente e poteri di controllo della Finanza**

**Il controllo della corretta attuazione della normativa sulle accise e sulle imposte di consumo individua diverse fasi procedurali** giustificate non soltanto dalla natura di essere tributi con fattispecie a formazione progressiva – nel senso, ben rilevato dalla sentenza della Corte regolatrice del diritto italiano 14 aprile 2004, n. 7080 (in *questa rivista*, 2004, fasc. n. 2, con nota di Nicola Pennella) che i relativi prodotti sono assoggettati al momento della fabbricazione o dell'importazione, ma sono esigibili al momento dell'immissione in consumo – ma soprattutto dalla previsione di specifiche discipli-

ne su alcuni prodotti soggetti ad accisa (cfr. par. 1.1.). Infatti l'art. 18 del d.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (quale testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e le conseguenti sanzioni amministrative e penali, da ora anche TUA) – al primo comma individua una disciplina generale sui controlli disponendo che l'Amministrazione finanziaria esplica le incombenze necessarie per assicurare la gestione dei tributi di cui al cennato testo unico, mentre il successivo art. 58 prevede una particolare disciplina applicabile all'imposta sulla produzione di energia elettrica. Il dato comune alle due normative è previsto dal quinto comma del citato art. 58, laddove statuisce che per l'espletamento dei controlli per l'applicazione dell'accisa sull'energia elettrica i poteri attribuiti al personale della Guardia di finanza sono quelli previsti dal precedente art. 18 per gli altri prodotti soggetti ad accisa, il cui quarto comma, nel prevedere l'emanazione di una direttiva del Ministro dell'economia per il coordinamento “*anche riguardo alle competenze in materia di verbalizzazione*” tra la Guardia di finanza e l'Amministrazione finanziaria riguardo agli interventi negli impianti presso i quali sono costituiti gli uffici finanziari di fabbrica o uffici doganali, è da riferirsi anche ai controlli sulle accise sulle energie elettriche.

**La denuncia del fatto fiscalmente rilevante** è il più rilevante tra quelli oggetto dell'esercizio dei poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria in quanto attiene al primo degli obblighi dei soggetti passivi dell'imposizione la cui normativa prevede la comunicazione anche del solo inizio delle attività di fabbricazione o importazione del prodotto soggetto ad accisa o l'instaurazione di un deposito fiscale. Infatti l'art. 5, co. 1, TUA, dispone – in via generale – che la fabbricazione, la lavorazione, la trasformazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa e in regime sospensivo sono effettuate in regime di deposito fiscale (il quale, ex comma 2 “*è autorizzato dall'Amministrazione finanziaria*”), successivo art. 53, co. 4, TUA, impone l'obbligo ai soggetti passivi dell'accisa sull'energia elettrica di denunciare preventivamente la propria attività, mentre la disposizione comune di cui all'art. 63, co. 1, TUA dispone che le licenze di esercizio previste dal TUA sono rilasciate dall'Uf-



ficio dell'agenzia delle dogane, competente per territorio, prima dell'inizio dell'attività degli impianti cui si riferiscono e hanno validità illimitata. Pertanto, in tema di licenza per l'instaurazione di un deposito fiscale, il Consiglio di Stato, Sez. IV, 18 novembre 2011, n. 6112 (in *Utet giuridica.it*, di riforma della sentenza del T.A.R. Emilia-Romagna, sez. I di Parma, n. 200 del 2010), avendo rilevato che la sospensione del pagamento dell'accisa cui è sottoposta la merce è la caratteristica che distingue il deposito fiscale rispetto al deposito libero (il cui gestore sopporta l'onere derivante dal pagamento dell'accisa all'atto dell'approvvigionamento della merce) esclude – e ciò anche a prescindere dal richiamo a quanto contenuto nella Raccomandazione della Commissione Europea del 29 novembre 2000 – che il regime sospensivo possa essere accordato per mere ragioni di risparmio economico per il depositario, “*che è una conseguenza ma non il fine dell'autorizzazione*”.

**La mancata ottemperanza all'obbligo di denuncia imposta** dall'art. 53 e dall'art. 55, co. 8, del d.Lgs. n. 504 del 1995, è stata qualificata dalla giurisprudenza nazionale di legittimità con le sentenze 28 maggio 2007, n. 12430 e n. 12431 (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso), 28 maggio 2008, n. 13896, n. 13895, n. 13897 e 22 settembre 2011, n. 19321 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso) non preclusiva del diritto alle esenzioni o alle agevolazioni. La questione attiene all'esenzione dalle addizionali sul consumo dell'energia elettrica utilizzata come materia prima nei processi industriali elettrochimici ed elettrometallurgici – ivi comprese le lavorazioni siderurgiche e delle fonderie – proprio riguardo alla preventiva denuncia di apertura di un'officina elettrica e alla predisposizione, su richiesta dell'Amministrazione, di speciali congegni di sicurezza o apparecchi atti ad impedire l'impiego dell'energia elettrica a scopo diverso da quello dichiarato. Al riguardo, la Suprema Corte afferma che gli adempimenti previsti dalle citate norme del TUA non costituiscono il presupposto indefettibile per il sorgere delle relative posizioni giuridiche soggettive, bensì risultano – rispettivamente – funzionali al rilascio della licenza d'esercizio ovvero sottese a rendere più agevoli accertamenti e controlli contabili-amministrativi, come aveva

ben rilevato già la sentenza della Cassazione 8 luglio 2004, n. 12589 (in *Gius*, 2004, 4211).

**L'obbligo di denuncia si manifesta con modalità diverse dipendenti dal prodotto soggetto ad accisa**, individuato – per i prodotti energetici – nella presentazione di una dichiarazione di consumo annuale, richiesta dall'art. 53, co. 8, TUA (fatta eccezione per coloro che versano anticipatamente l'imposta dovuta mediante canone di abbonamento annuale) ampliata dall'art. 53-*bis* ad altri soggetti che producano energia elettrica non esclusa dal campo di applicazione dell'accisa ai sensi del precedente art. 52, co. 2, i quali sono diversi dai soggetti obbligati dall'art. 53. Identico obbligo si rinviene in quello di comunicazione da parte degli operatori dei dati relativi alle contabilità (oramai da tenere solo in via informatica ex art. 1, co. 1, del D.L. n. 262 del 2006) riguardo l'attività svolta nei settori dei prodotti energetici, dell'alcole e delle bevande alcoliche, degli oli lubrificanti e bitumi di petrolio, sia del documento di accompagnamento previsto per la circolazione dei prodotti *“soggetti o assoggettati ad accisa e alle altre imposizioni indirette previste dal TUA”*. La centralità della dichiarazione è stata rilevata dalla giurisprudenza di legittimità con la sentenza 29 marzo 2006, n. 7305 (in *questa rivista*, 2002, fasc. n. 2), non soltanto ai fini del controllo degli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta, ma – in tema di agevolazioni previste per le accise e le imposte di fabbricazione – in termini di *“imprescindibilità della relativa domanda e dall'aver questa efficacia per il futuro”*, il che comporta, quale suo indefettibile corollario, che l'eventuale riconoscimento del diritto non può retroagire ad epoca antecedente a quello di presentazione dell'istanza.

**In ordine al profilo temporale della modifica dell'obbligo di dichiarazione**, la Corte di Cassazione nella sentenza 17 luglio 2008, n. 19663 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso) aveva rilevato, in tema di imposta erariale di consumo sul gas metano, che le modifiche apportate al D.M. 12 luglio 1977 dalle disposizioni dei decreti-legge n. 57 e n. 56 del marzo 1993 (ancorché non convertiti, ma poi confermati dalla legge n. 151 del 1994) – con le quali è stata disposta la **riduzione da tre a due mesi del perio-**

**do di riferimento per la presentazione della dichiarazione dei consumi** e l'effettuazione dei relativi versamenti – trovavano applicazione per il primo bimestre 1993. Al riguardo, la Suprema Corte ha accolto le tesi sostenute dalla circolare ministeriale 18 marzo 1993 n. 71, ritenendo che, ove il rapporto tributario non si era ancora esaurito con riferimento al primo trimestre del 1993, ciò non ha inciso in alcun modo sull'area di operatività dell'imposta, la cui natura o quantificazione non è stata mutata, influenzando soltanto sulle modalità di presentazione della dichiarazione e dei relativi versamenti, relativi non più ad un trimestre, ma a un bimestre. Peraltro, riguardo all'eccezione di efficacia dell'art. 3 della legge n. 212 del 2000 (di approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente) secondo cui "*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*", la citata sentenza della Cassazione ha statuito che le norme di natura procedimentale, quale quelle relative alla modifica dei termini di adempimento di obblighi tributari, non esprimono principi generali dell'ordinamento, né influiscono sui profili sostanziali del rapporto tributario, per cui non trovano applicazione retroattiva con riferimento a periodi antecedenti l'entrata in vigore dello Statuto stesso.

**L'obbligo di prestazione della garanzia** ha formato oggetto della sentenza della Corte di Giustizia CE, 15 novembre 2007, n. C-330/05, *Granberg* (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso) che l'ha ritenuto compatibile con l'art. 7, n. 5, della direttiva 92/12/CEE in tema di obbligo di munirsi di documento di accompagnamento, come poi disciplinato nell'ordinamento nazionale dall'art. 10, co. 5, TUA, in tema di circolazione di prodotti già immessi in consumo in un altro Stato, soltanto per **la detenzione di prodotti sottoposti ad accisa da parte di un soggetto diverso da un privato**. Nel caso di specie, si trattava della prescrizione in capo al privato (acquirente, per bisogni propri, di gasolio da riscaldamento in un altro Stato membro in cui tale merce era stata commercializzata e dalla quale era stata trasportata personalmente verso il Stato di destinazione) di munirsi di un atto attestante la costituzione di tale garanzia imposta dallo Stato membro di destinazione in cui l'accisa è esigibile. Infatti, secondo la Corte comunitaria – sebbene il gasolio da riscaldamento acquistato da un privato per i

bisogni propri e da lui trasportato con modalità di trasporto atipico sia un prodotto detenuto a fini personali (circostanza che, di per sé, porterebbe ad escludere quelle finalità commerciali che, in base al citato art. 7, n. 5, giustificano l'esigenza di far circolare il prodotto con apposito documento di accompagnamento) – non può tuttavia impedirsi a uno Stato membro di imporre che il trasporto di gasolio da riscaldamento detenuto a fini personali avvenga con una documentazione di tale natura.

**L'obbligo di predisposizione di inventari periodici**, dettato dall'art. 18, co. 1, TUA, presso i depositi fiscali è stato delineato dal regolamento adottato con il decreto del Ministero delle finanze 27 marzo 2001, n. 153, il cui art. 18, co. 1, in riferimento ai depositi fiscali di alcole etilico e di prodotti intermedi, ha precisato che i predetti inventari periodici debbano essere “*effettuati ... con cadenza annuale*”. A tal proposito la giurisprudenza nazionale di legittimità nella decisione 8 maggio 2013, n. 10761 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso) ha qualificato tale termine quale avente natura ordinatoria ed acceleratoria, e non perentoria, avendo preliminarmente rilevato che, in materia tributaria, ogni decadenza non può che essere testuale, dovendo essere espressamente sancita dalla legge, ai sensi dell'art. 152, co. 2, c.p.c.. Pertanto, in mancanza di un'esplicita previsione legislativa, il termine normativamente stabilito per il compimento di un atto costituisce un invito a non indugiare e l'atto può essere compiuto dall'interessato o dalla stessa Amministrazione fino a quando ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto, come già statuito dalla sentenza di legittimità a sezioni unite 12 novembre 2004, n. 21498 (in *Boll. trib.*, 2005, 1327), cui hanno fatto seguito le pronunce di legittimità 31 marzo 2008, n. 8249 (in *CED Cassazione*, 2008) e 19 maggio 2010, n. 12259 (*ibidem*, 2010).

Gli obblighi del contribuente di verificare la reale e veritiera posizione dell'acquirente hanno interessato la Corte di Giustizia CE che nella sentenza 18 luglio 2013, causa n. C-315/12, *Metro Cash & Carry Danmark ApS* (in *questa rivista*, 2013, fasc. n3, con nota di Filippo Mancuso) riguardo l'applicazione degli articoli da 7 a 9 della direttiva CEE 25 febbraio 1992, n. 92 e degli articoli 1 e 4 del Reg. CEE

17 dicembre 1992, n. 3649, **sul documento di accompagnamento semplificato (D.A.S.)** per la circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accisa e immessi in consumo nello Stato membro di partenza. La Corte comunitaria ha affermato che tali disposizioni devono essere interpretate nel senso che essi non impongono ad un operatore economico che svolge attività di commercio all'ingrosso secondo il modello “*cash & carry*”, l'obbligo di verificare se gli acquirenti provenienti da altri Stati membri intendano importare i prodotti soggetti ad accisa in un altro Stato membro e, eventualmente, se tale importazione sia realizzata per uso privato o a fini commerciali. La Corte di Giustizia rileva che dal combinato disposto degli articoli 1 e 4 del citato regolamento n. 3649/92 (disciplina poi confermata dalla direttiva CE 16 dicembre 2008, n. 118, sostitutiva della direttiva del 1992) risulta che la copia n. 1 del documento di accompagnamento semplificato deve essere conservata dal fornitore solo ove tale documento sia stato redatto dalla “*persona responsabile della circolazione intracomunitaria*”, di cui al predetto articolo 1, la quale è tenuta, conseguentemente, a rimettere tale copia al fornitore quando rilevi che prodotti soggetti ad accisa, già immessi in consumo in uno Stato membro, siano destinati ad essere detenuti a fini commerciali in un altro Stato membro.

### 3.2. Riscossione del tributo e prescrizione

**L'individuazione da parte del legislatore nazionale del soggetto alla riscossione dell'accisa** ha interessato la Corte di Giustizia UE nella sentenza 3 luglio 2014, causa n. C-165/13, *Stanislav Gross* (in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso) in sede di interpretazione dell'art. 9, par. 1, della direttiva CEE del 25 febbraio 1992, n. 12, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, in combinato disposto con l'art. 7 della stessa direttiva. I giudici comunitari, hanno difatti ritenuto che la menzionata regolamentazione comunitaria dev'essere interpretato nel senso che è consentito ad uno Stato membro di designare come debitore dell'accisa una

persona che detiene per scopi commerciali, nel territorio fiscale di tale Stato, prodotti soggetti ad accisa immessi in consumo in un altro Stato membro, sebbene tale persona non sia il primo detentore di tali prodotti nello Stato membro di destinazione. La legittimità della scelta nazionale di indicare soggetto passivo anche il soggetto successivo al primo introduttore dei beni nel territorio di uno Stato membro, trova conferma nella precedente pronuncia della Corte europea del Lussemburgo 29 giugno 2000, n. C-455/98 (in *Racc. uff. Corte CE*, 2000, I, 4993) ove la questione atteneva all'applicabilità delle disposizioni dettate per l'IVA e per le accise in materia di imponibilità e di debito tributario anche all'importazione di contrabbando nel territorio doganale comunitario di alcol etilico proveniente da paesi terzi.

**La liquidazione del tributo in base alle aliquote vigenti alla data di immissione in consumo** è prevista dall'art. 3, co. 3, TUA, (nella formulazione dettata dall'art. 1, co. 1, lett. c), n. 3, del d.Lgs. 29 marzo 2010, n. 58, a decorrere dal 1° aprile 2010, ai sensi del successivo art. 5, co. 1), applicando alla quantità di prodotto l'aliquota d'imposta vigente e, per i tabacchi lavorati, con le modalità di cui all'articolo 39-*decies*, mentre per gli ammanchi, si applicano le aliquote vigenti al momento in cui essi si siano verificati ovvero, se tale momento non può essere determinato, all'atto della loro constatazione. La Corte di Cassazione nella sentenza 14 aprile 2004, n. 7080 (in *questa rivista*, 2004, fasc. n. 2, con nota di Nicola Pennella) – sul presupposto che le accise sono tributi con fattispecie a formazione progressiva nel senso che i prodotti vi sono assoggettati al momento della fabbricazione o dell'importazione, ma sono esigibili al momento dell'immissione in consumo – ha affermato che, in assenza di esplicita disposizione contraria, si applica la normativa vigente (nel caso di specie quella relativa agli abbuoni delle accise sulle acquavite di vino previsti per i prodotti realizzati prima del 1° novembre 1971) anche successivamente al riordino della struttura e dell'aliquota delle accise relativamente alle bevande alcoliche prodotte prima dell'entrata in vigore di tale disciplina. Le conclusioni cui giunge la Corte di Cassazione risultano giustificate dall'assenza di un'esplicita disposizione contraria contenuta nella novella nor-

mativa contenuta nel d.Lgs. n. 504 del 1995, in quanto tale disciplina, anticipata dall'art. 2, della L. n. 331 del 1993 – convertito nella L. n. 527 del 1993 – non ha determinato alcuna abrogazione implicita ammessa dall'art. 15 delle disposizioni preliminari al codice civile “*perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore*” (nel caso di specie si tratta degli abbuoni previsti per i prodotti realizzati fino al 1° novembre 1971, ma non immessi in consumo a tale data perché sino a tale data l'imposizione rimane regolata dalle norme in vigore al momento della produzione).

**La modalità di versamento delle accise** ha formato oggetto della sentenza di Cassazione 25 settembre 2013, n. 21970 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso) nel senso che l'evoluzione legislativa – espressa, riguardo alle accise, dall'art. 28, co. 7, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 – e la prassi amministrativa hanno assunto quale oggetto del pagamento, in deroga all'art. 1277, cod. civ., non già la moneta avente corso legale, ma il valore monetario o la disponibilità di denaro. Da ciò i giudici di legittimità hanno desunto l'illegittimità del rifiuto del pagamento alternativo effettuato mediante delega ad un istituto di credito per il versamento dell'imposta, trattandosi dell'impiego di un mezzo diverso e con una mera differente modalità di adempimento, che non determina – oltre all'ordinaria irrogazione di indennità ed interessi di mora, ai sensi dell'art. 3 del d.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 – l'applicazione di alcuna sanzione ex art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 571. La Suprema Corte ha sancito tale principio, pur riconoscendo che, in linea generale, l'ordine di pagamento impartito da un cliente al proprio istituto di credito ha natura di negozio giuridico, la cui efficacia vincolante scaturisce da una dichiarazione di volontà con la quale la banca si obbliga ad eseguire incarichi conferitile dal cliente, il cui perfezionamento è circoscritto alla banca e all'ordinante, con conseguente estraneità del beneficiario, terzo rispetto all'ordine, ma ciò non è, di per sé solo, idoneo a definire la fattispecie in senso favorevole al Fisco.

**I termini temporali di versamento del tributo sui consumi e sulla fabbricazione** sono dettati dall'art. 3, co. 4, TUA, (nel testo risultante dall'art. 1, co. 1, lett. a, del d.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, a decor-

rere dal 1° giugno 2007) disponendo che i termini e le modalità di pagamento dell'accisa, anche relative ai parametri utili per garantire la competenza economica di eventuali versamenti in acconto, sono fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e che, fino all'adozione di esso, restano fermi i termini e le modalità di pagamento contenuti nelle disposizioni previste per i singoli prodotti. Più precisamente si è previsto che per le immissioni in consumo avvenute dal 1° al 15 del mese di dicembre, il pagamento dell'accisa doveva essere effettuato entro il giorno 27 dello stesso mese e in tale caso non era ammesso il versamento unitario ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e, inoltre, che relativamente a questi ultimi prodotti, il citato decreto non potesse prevedere termini di pagamento più ampi rispetto a quelli fissati nel periodo precedente. A tal proposito la Corte italiana regolatrice del diritto, con la decisione 17 aprile 2013, n. 9284 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 2), nel cassare la pronuncia della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. di Milano, 1° dicembre 2009 ha asserito che, in assenza di un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze che disponga diversamente, la scadenza del termine per il versamento dell'accisa – per il quale è prevista, in generale, la data del 31 dicembre – ne impone la effettuazione entro il 27 dicembre dello stesso mese, in applicazione dell'art. 28, co. 6, della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

**In ipotesi di ritardato versamento degli acconti sul versamento delle accise**, la Corte di Cassazione con le sentenze 20 novembre 2013, n. 25972 e n. 25791 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 6, con nota di Nicola Pennella) ha interpretato l'efficacia temporale dei regolamenti ministeriali per l'applicazione del testo unico – fissata dall'art. 67 del d.Lgs. n. 504 del 1995 – alla luce della costante giurisprudenza della Corte Costituzionale sulla **riserva di legge stabilita dall'art. 23, Cost.**. Infatti l'unico obbligo del legislatore di determinare preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa è stato reputato rispettato **con l'applicazione delle norme regolamentari previgenti**, individuate negli artt. 275 e 320 del D.M. 10 luglio 1969, poiché il decreto ministeriale emesso a norma del



citato art. 67, TUA, è intervenuto successivamente a quella dei ritardi e delle omissioni di versamento contestati (come poi confermato dall'art. 3, co. 4, TUA, nella versione introdotta dall'art. 3, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, conv., in L. 22 novembre 2002, n. 265, secondo cui *“i termini e le modalità di pagamento dell'accisa, anche relative ai parametri utili per garantire la competenza economica di eventuali versamenti in acconto, sono fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze”* e che *“Fino all'adozione del decreto di cui al primo periodo, restano fermi i termini e le modalità di pagamento contenuti nelle disposizioni previste per i singoli prodotti”*). La cennata sentenza della Corte regolatrice del diritto, peraltro, ha avuto cura di respingere l'eccezione sull'inapplicabilità del decreto, sotto il profilo della compatibilità con la disciplina generale del testo unico delle accise, *“in quanto gli ‘scomputi’ oggetto di doglianza della società sembrano essere coerenti con le regole d'imputazione fissate, in combinazione, dall'art. 1193 c.c., comma 2 e dall'art. 1194, comma 2 in base alle quali, anzitutto, al cospetto di più debiti, il pagamento va imputato al debito scaduto (art. 1193, comma 2) e poi, in relazione al debito scaduto, prima agli interessi maturati (art. 1194 c.c., comma 2)”*.

**Gli effetti del ritardato pagamento delle imposte sulla fabbricazione** sono previsti dall'art. 3, co. 4, TUA, (nel testo risultante dall'art. 1, co. 1, lett. a, del d.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, a decorrere dal 1° giugno 2007) applicando non soltanto **un'indennità di mora** del 6 per cento, ma anche **gli interessi** in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali. La giurisprudenza di merito aveva escluso tale irrogazione congiunta, con la decisione della Commissione tributaria regionale della Liguria (sez. VII, 10 maggio 2007, n. 13, in L'IVA, 2008, 68, e seg., di conferma della precedente sentenza 28 febbraio 2005, non edita) la quale ha ritenuto non applicabile il d.Lgs. n. 571 del 1997, concernente le sanzioni amministrative in materia di imposte dirette e di IVA, bensì il solo d.Lgs. n. 504 del 1995, in quanto il citato art. 3, co. 4, contiene una autonoma disciplina sanzionatoria. In questo senso anche le sentenze delle Commissioni tributarie regionali della Lombardia (sez. XLV, 2 agosto 2007, n. 97, in *Fisco*, 2007, 5317 e segg.) e della

Campania (sez. di Salerno 29/05/2008, non edita) che – in un caso di tardivo versamento dell’acconto sull’accisa relativa al gas metano – ha ritenuto applicabile la sola indennità di mora e i relativi interessi, ritenendo “*altrimenti privo di logica un sistema tributario che solo per le accise preveda due tipi di indennità risarcitorie (interessi di mora e indennità di mora) e una sanzione del 30 per cento per omesso versamento ex art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 (la sanzione amministrativa tributaria)*”, paventando un aggravamento del carico sanzionatorio reputato certamente non voluto né dalla legge delega per la riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale (art. 3, comma 133, lett. a, della legge n. 662 del 1996), né dai relativi provvedimenti attuativi (decreti legislativi nn. 571, 472 e 473 del 1997).

**In ordine all’individuazione del soggetto attivo della riscossione**, la sentenza della Cassazione 18 marzo 2015, n. 5391 (in *questa rivista*, 2015, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso) ha affermato in caso di irregolarità o infrazione nel corso della circolazione di prodotti in sospensione d’imposta, l’accisa deve essere pagata nello Stato membro nel cui territorio l’irregolarità o l’infrazione è stata commessa. I giudici italiani di legittimità, nell’ambito di una controversia in materia di irregolare immissione in consumo di prodotti alcolici in sospensione di accisa, hanno, aggiunto che allorquando tali prodotti non giungano a destinazione e non sia possibile stabilire il luogo in cui l’irregolarità o l’infrazione si fosse verificata, la riscossione dell’accisa compete, invece, allo Stato di partenza. In tal modo viene sostanzialmente confermata la precedente pronuncia della Corte nazionale regolatrice del diritto espressa con la decisione 20 maggio 2011, n. 11220 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso), fondando tale conclusione sulle previsioni dell’art. 20 della direttiva n. 92/12/CEE del 25 febbraio 1992, rispettivamente nel par. 1 per le violazioni accertate e nel par. 3 per le infrazioni non constatate, e dell’art. 2, del testo unico delle accise (TUA, emanato con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504).

**Il termine per la prescrizione del diritto della Finanza alla riscossione dell’imposta sui diritti di fabbricazione** è stato modificato dal primo comma dell’art. 15 del d.Lgs. n. 504 del 1995 (con entrata

in vigore il 15 dicembre 1995), individuato ora in cinque anni – e limitatamente ai tabacchi, in dieci anni – rispetto all’originario termine prescrizione di durata trentennale dettato dall’art. 19, co. 3, del R.D.L. 28 febbraio 1939, n. 334 (abrogato dall’art. 68, co. 1, lett. g, del citato d.Lgs.), decorrente, “*in caso di comportamenti omissivi*”, dal momento della scoperta del fatto illecito. **In tema di recupero delle accise sugli oli minerali**, la Corte di Cassazione, nella sentenza 19 aprile 2013, n. 9590 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 2, ove indicazione della successiva pronuncia conforme 11 dicembre 2013, n. 27674), ha statuito che la cennata riduzione del termine prescrizione a cinque anni si applica soltanto ai diritti sorti successivamente al 15 dicembre 1995, data di entrata in vigore della menzionata disposizione, in conformità ai principi di affidamento, ragionevolezza ed effettività della tutela riconosciuti dalla Costituzione, dal diritto comunitario e da quello internazionale. Pertanto la citata pronuncia della Corte regolatrice del diritto ha confermato la decisione della Commissione tributaria regionale del Piemonte, sezione di Torino, 28 aprile 2009, (che non ci risulta edita), motivata proprio sul duplice presupposto dell’irretroattività della disciplina di cui all’art. 15, cit., e della conseguente riconduzione dell’avvenuta realizzazione di condotte illecite sotto la vigenza dell’art. 23 del R.D.L. n. 334 del 1939, mentre il termine prescrizione quinquennale e non decennale, è stato ritenuto applicabile dalla sentenza della Comm. trib. Reg. del Piemonte, sez. XXVIII di Torino, 30 novembre 2010, n. 91 (in *Fisco on line*, 2011) anche per le addizionali comunali e provinciale delle accise sull’energia elettrica.

**L’attivazione dell’azione penale determina l’interruzione della prescrizione del credito d’imposta** come previsto dal terzo comma dell’art. 15, TUA, il quale aggiunge poi che, in tal caso, il termine prescrizione continua a decorrere dal passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale, il quale momento vale, per la citata sentenza della Corte di legittimità 19 aprile 2013, n. 9590, anche in ipotesi di pronuncia penale irrevocabile di non doversi procedere per intervenuta prescrizione dell’azione penale stessa. Il passaggio in giudicato della sentenza tributaria rende, invece, applicabile la disciplina generale che individua il termine ordinario

di dieci anni in quanto scaturente dall'*actio iudicati*, come ribadito – in materia di imposte sulla fabbricazione degli oli minerali – dalla Suprema Corte nella decisione 13 luglio 2012, n. 11941, (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 3) “*anche se per esso la legge preveda specificamente un termine più breve, perché, determinando il giudicato una sorta di novazione giudiziaria generale del rapporto tributario in contestazione, trova applicazione dettata dall’art. 2953, cod. civ.*”. La natura prescizionale del diritto, e non decadenziale dall’azione accertatrice, stabilita dall’art. 15, TUA, ha indotto la giurisprudenza di merito – espressasi nella sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, sez.II di Roma, 3 settembre 2008, n. 89 (in *Fisco on line*, 2009) – ad affermare che gli atti e le comunicazioni inviate al contribuente da parte dell’Amministrazione finanziaria non presentano efficacia interruttiva ex art. 2943, cod., civ..

**L’accertamento della responsabilità penale ha effetti sulla riscossione delle accise**, come rilevato dalla Suprema Corte nella sentenza 27 gennaio 2003, n. 1191 (in *questa rivista*, 2003, fasc. n. 6, con nota di Nicola Pennella) e nella precedente pronuncia 10 luglio 1992, n. 8405 (in *Mass. Giur. It.*, 1992), secondo le quali l’iscrizione a ruolo del tributo dopo l’assoluzione in sede penale costituisce atto illegittimo ed è fonte – ex art. 2043, cod. civ. – di responsabilità aquiliana dell’Amministrazione finanziaria per violazione sia dell’obbligo di conformarsi al giudicato penale, sia dei principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione dettati dall’art. 97 Cost.. A tal proposito la Corte Costituzionale nelle sentenze 23 marzo 1992, n. 120, in materia di giudicato penale, e 18 luglio 1997, n. 264 (in *Giur. cost.*, rispettivamente, 1992, 1025 e 1997, 2424) ha ritenuto che il principio fissato dall’art. 4 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all.E – abolitrice del contenzioso amministrativo – che la Pubblica Amministrazione debba conformarsi alla sentenza passata in cosa giudicata emessa dall’autorità giudiziaria ordinaria (penale o civile che fosse) risulta applicabile anche in materia tributaria senza che vi fosse bisogno di un apposito richiamo della normativa fiscale. Ciò che lascia perplessi è la ragione giustificativa individuata dalla sentenza n. 1191 del 2003 cit., nella circostanza che il presupposto dell’imposta di fabbricazione sugli oli minerali si identifica con la

perpetrazione del reato di contrabbando di essi, configurandosi il pagamento dell'imposta non come soddisfacimento di un obbligo tributario facente capo ad un determinato soggetto, ma come conseguenza della commissione del reato.

### 3.3. Accertamento e privilegi

L'accertamento delle violazioni alla normativa sulle accise è **dettata, in via generale, dall'art. 19, TUA**, (precedentemente dagli artt. 28 e 29 del R.D.L. n. 334 del 1939 e dall'art. 27, co. 3, lett. a, del d.Lgs. n. 105 del 1990) che nella versione in vigore dal 13 luglio 2011 – risultante dalle modifiche dell'art. 7, co. 2-*novies*, del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 – ne attribuisce la competenza, oltre che agli ufficiali e agli agenti sia della polizia tributaria, sia della polizia giudiziaria ordinaria *“nei limiti delle attribuzioni stabilite dalla legge legge 7 gennaio 1929, n. 5”*, anche ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria. A tal proposito occorre rammentare che la **Corte costituzionale** nella sentenza 9 maggio 1973, n. 56 (in *Giur. Cost.*, 1973, 757 e segg.) aveva affermato che gli artt. 30, 31 e 32 della citata legge fondamentale del 1929, contengono **norme di carattere organizzativo e di competenza funzionale**, la cui matrice risiede nell'art. 221, ult. co., c.p., con l'effetto che – di per sé – esse non conferiscono alla polizia tributaria poteri diversi da quelli previsti per la polizia giudiziaria dal codice di rito penale. Ne consegue ulteriormente, secondo i giudici dell'Alta Corte italiana, che tali disposizioni non violano l'art. 24, co. 2, Cost., non avendo con esso alcuna relazione e che il successivo art. 33 della citata legge del 1929, nell'autorizzare gli ufficiali di Polizia tributaria a procedere a perquisizioni domiciliari, *“qualora abbiano notizia o fondato sospetto di violazioni delle leggi finanziarie costituenti reato”*, non contrasta con il suindicato precetto costituzionale di tutela del diritto di difesa.

**La tutela del diritto del contribuente all'istruttoria è riconosciuta dalla giurisprudenza comunitaria** in base ad alcuni principi inderogabili uno dei quali è che, in tale ambito, il diritto di difesa, dev'essere tutelato in qualsiasi procedimento che possa sfociare in

un atto lesivo, nel senso che i destinatari delle relative decisioni devono essere messi in condizione di formulare utilmente le proprie osservazioni. In questo senso si esprime, nel campo delle imposte sulla fabbricazione e sul consumo, la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee 12 dicembre 2002, n. c-395-00, *Distillerie F.lli Cipriani s.p.a.* (in *questa rivista*, 2002, fasc. n. 1, con nota di commento), secondo la quale l'art. 20, n. 3, della direttiva CEE 25 febbraio 1992, n. 12, è invalido nella misura in cui **il termine di quattro mesi previsto per fornire la prova della regolarità dell'immissione al consumo** di prodotti alcolici, ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa, **è fatto decorrere** non dal momento di conoscenza dell'illecito, ma da quello di partenza del prodotto. In tal modo i giudici comunitari hanno assicurato l'effettività del principio di difesa, richiamando le proprie sentenze sul tema, 24 ottobre 1996, n. C-32/95, *Lisrestal*, punto 21, (in *Racc. uff. Giur. Corte CEE*, 1996, I, 5373) e 21 settembre 2000, n. C-462/98, *Mediocurs*, punto 36, (*ibidem*, 2000, I, 7183) e tenendo conto che il citato art. 20, n. 3, stabilisce pure che se i prodotti soggetti ad accisa non giungono a destinazione e non sia possibile stabilire il luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione si sia verificata, l'infrazione si considera commessa nello Stato membro di partenza il quale procede alla riscossione dei diritti d'accisa all'aliquota in vigore alla data di spedizione dei prodotti.

**La falsificazione dei timbri degli uffici finanziari di esportazione dei prodotti alcolici** – oggetto della controversia di cui alla citata sentenza dell'Alta Corte comunitaria *Distillerie F.lli Cipriani s.p.a.*, è stata individuata quale questione determinante per il riconoscimento del diritto del contribuente a far valere le proprie ragioni nell'ambito procedimentale seppure il legislatore comunitario – riguardo al regime di sospensione dall'esigibilità del tributo individuata nella produzione o nell'importazione nel territorio comunitario di detti beni – non avesse regolato tale fattispecie. L'applicazione di tale disposizione all'**ipotesi di non conoscenza dell'illecito entro il termine di presentazione delle prove** a sostegno delle proprie ragioni a causa della falsificazione della validità del documento pubblico di appuramento della regolarità dell'operazione, è stata ritenuta

contrastante col principio fondamentale di difesa, in quanto, come riconosciuto dalla stessa Commissione europea, poiché la notifica del procedimento di infrazione avviene sempre dopo i quattro mesi successivi alla partenza dei beni da un altro Stato membro in Stati non membri della Comunità, la prova non potrebbe mai essere data in tempo utile. Peraltro lo stesso avvocato Generale nelle sue conclusioni aveva ben messo in evidenza come l'art. 20, n. 3, della citata direttiva n. 12 del 1992 deve essere interpretato nel senso che il termine di quattro mesi per fornire la prova della regolarità dell'operazione dovesse iniziare a decorrere solo da quello in cui il soggetto resosi garante del pagamento delle accise fosse stato "ufficialmente informato" del mancato appuramento della regolarità dell'operazione.

**L'ordinario criterio di ripartizione dell'onere della prova**, secondo cui il soggetto che intenda far valere le proprie ragioni ha l'obbligo di dimostrarne il fondamento, è stato applicato nell'ipotesi di **uso promiscuo di energia elettrica in opifici industriali** come materia prima insostituibile e non come semplice fonte di produzione del calore avendo la Corte di Cassazione ritenuto che tale onere probatorio incomba sul contribuente e non sull'Amministrazione finanziaria. In tal senso si esprimono le sentenze di legittimità 22 novembre 2004, n. 22021 (in *questa rivista*, 2004, fasc. n. 6, ove indicazione delle conformi pronunce 11 giugno 2007, n. 13599, 20 giugno 2007, n. 14381, 30 luglio 2008, n. 20679, n. 20681 e n. 20682) per le quali la prova del quantitativo di energia soggetta alle addizionali sul consumo ai sensi dell'art. 4 del D.L. n. 250 del 1995 (conv. in L. n. 349 del 1995) non può essere addossata all'Amministrazione finanziaria in quanto essa sarebbe soggetta a "*una vera e propria probatio diabolica*", come rilevato dalla decisione della Suprema Corte 28 maggio 2007, n. 12430 (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso, ove indicazione della conforme coeva pronuncia n. 12431 e della successiva 28 maggio 2008, n. 13897), allorquando è il contribuente a non aver predisposto quegli **accorgimenti tecnici richiesti dall'ufficio finanziario** ai sensi dell'art. 55, co. 8, TUA. La giurisprudenza costante – e oramai consolidata – della Suprema Corte, espressa con le sentenze 8 luglio

2004, n. 12589 (in *Gius.*, 2004, 4211), 28 maggio 2007, n. 12430 e 12431, 28 maggio 2008, n. 13896, n. 13895, n. 13897 e 22 settembre 2011, n. 19321 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso) ha ammesso che il contribuente possa offrire *“la dimostrazione, con gli altri mezzi istruttori predisposti dalla legge, diversi dagli accorgimenti tecnici previsti dal menzionato comma 8 dell’art. 55, delle quantità di energia impiegata, rispettivamente, per usi soggetti ad imposta e per usi esenti”*.

**La limitazione dell’interpretazione restrittiva da sempre riconosciuta alle fattispecie agevolative** ha permesso alla Corte regolatrice del diritto di affermare che le prescrizioni, meramente eventuali, dell’Amministrazione finanziaria risultano *“sottese a rendere più agevoli accertamenti e controlli contabili-amministrativi”*, come ben evidenziato nella sentenza 5 settembre 2012, n. 14840 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), in tema di abbuono dall’accisa sui prodotti alcolici in cui le perdite effettive siano superiori ai tassi forfetari. A tel fine viene richiamato l’art. 862 del regolamento CEE n. 2454 del 1993 contenente le disposizioni per l’applicazione del codice doganale comunitario – al quale l’art. 2 del D.M. n. 55 del 2000 sulle accise rinvia – ove è **il contribuente ad essere onerato della prova che le perdite accertate** siano *“imputabili a cause inerenti unicamente alla natura della merce in oggetto e che egli non ha commesso alcuna negligenza o manovra fraudolenta”* (e tenendo presente che nella nozione di negligenza è compresa l’inosservanza delle norme relative all’immagazzinamento, alla manipolazione o alla lavorazione o alla trasformazione, stabilite dall’autorità doganale o derivanti dall’uso normale delle merci in causa). La natura di norme eccezionali riconosciuta alle esenzioni e alle agevolazioni rispetto all’ordinario regime tributario previsto in materia di imposte armonizzate ha permesso alla Suprema Corte nella pronuncia 8 maggio 2013, n. 10763 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso) di ritenere che la disposizione agevolativa prevista dall’art. 26, TUA, per gli **impieghi del gas metano da combustione** per l’esercizio dell’attività alberghiera non può essere estesa, appunto in via interpretativa, all’attività ospedaliera.



**In merito alla legittimità delle presunzioni a favore dell'Amministrazione finanziaria**, la Corte di Giustizia UE, con la sentenza 14 marzo 2013, causa n. C-216/11, *Repubblica francese* (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), ha statuito che l'utilizzo di un **criterio meramente quantitativo** contrasta con gli obblighi dettati dagli articoli 8 e 9 della direttiva CEE 25 febbraio 1992, n. 12, in quanto tale direttiva ha inteso assicurare che l'esigibilità delle accise fosse identica in tutti gli Stati membri. In questi termini si veda la sentenza della Corte di giustizia europea 23 novembre 2006, causa n. C-5/05, nonché la giurisprudenza ivi richiamata (in *questa rivista*, fascicolo n. 6 del 2006) emessa nei confronti della legislazione francese che aveva individuato alcuni limiti quantitativi sia ai fini della valutazione della natura commerciale della detenzione da parte di privati di tabacco lavorato proveniente da un altro Stato membro, sia applicando tale criterio per ciascun singolo veicolo (e non per ciascuna persona) e in termini complessivi per tutti i prodotti del tabacco. A sua volta la Corte di Cassazione italiana nella recentissima sentenza 11 dicembre 2013, n. 27667 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 5) ha reputato – facendo riferimento all'accertamento induttivo previsto in tema di imposte dirette ed IVA – che l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria risulta assolto, ai sensi dell'art. 2727, cod. civ., in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, mentre spetta al contribuente, ai sensi dell'art. 2729, cod. civ., **l'onere della prova contraria dell'utilizzo dell'impianto** e del minor consumo di energia rispetto a quella accertata.

I fatti rilevanti per provare o escludere l'evasione dalle accise sono stati individuati dalla giurisprudenza di legittimità nelle sentenze 11 dicembre 2013, n. 27671 e n. 27672 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 5), per le quali l'adempimento dell'obbligo di tenuta del registro di carico e scarico previsto dall'art. 25 del d.Lgs. n. 504 del 1995 non esaurisce l'onere della prova a carico del contribuente, sia in quanto tale registro non è considerato prova legale del diritto all'agevolazione, sia in quanto i fatti documentati nel registro non consentono di verificare **la destinazione d'impiego del gasolio prelevato dal deposito**. Pertanto, seppure la licenza di esercizio è atto estraneo alla prova dell'effettivo impiego del prodotto – trattandosi di un do-

cumento rilasciato dall'ufficio doganale all'esercente del deposito anteriormente al prelievo e consumo del gasolio – deve invece ritenersi decisiva, ai fini dell'accertamento del diritto all'applicazione dell'accisa agevolata, **la prova fornita dai buoni di prelievo** in quanto da tali documenti è dato evincere la corrispondenza tra il quantitativo di gasolio prelevato dal deposito e quello destinato al rifornimento di ciascun mezzo rotabile. A sua volta la giurisprudenza di merito ha evidenziato nella decisione della Commissione tributaria provinciale della Puglia, sez. n.I di Lecce, 30 luglio 2010, n. 384 (in. *Corr. trib.*, 2010, 3434) che l'accertamento delle differenze sulle giacenze di magazzino in relazione ai prodotti petroliferi deve essere effettuato avuto riguardo alle metodologie di computo di cui al citato decreto legislativo n. 504 del 1995.

**In ordine al termine di decadenza dall'azione accertatrice**, la giurisprudenza di merito lo ha individuato in quello prescrizioneale del relativo diritto all'imposta, come affermato dalla decisione della Commissione tributaria della Sicilia, sez. XXIX di Palermo, 6 giugno 2012, n. 81 (in. *CED Cassazione*, 2012) secondo la quale è illegittima la pretesa erariale qualora, successivamente all'attività di verifica, la notifica dell'avviso di rettifica e/o di accertamento sia effettuata – appunto – dopo il termine di prescrizione quinquennale. Peraltro la recente pronuncia di legittimità 11 dicembre 2013, n. 27668 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 5) ha affermato, in tema di accertamento dell'addizionale sull'energia elettrica, che a prescindere se la decisione dichiarativa della nullità dell'avviso di accertamento per motivi di forma sia o meno passata in giudicato, essa impone all'Amministrazione finanziaria di emettere un nuovo avviso, il quale autoannullerà – se necessario – il precedente, purché siano rispettati i termini di decadenza e tale decisione, facendo riferimento alla sentenza n. 10376 del 2011 in tema di imposte sui redditi li individua nei primi due commi dell'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 “*e ciò in quanto, se ancora in tempo, non è in potere dell'Amministrazione rinunciare con l'inerzia all'azione di recupero del credito fiscale*”. Infine nella coeva decisione 11 dicembre 2013, n. 27670 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 5) il Supremo collegio ha statuito che l'omessa rappresentazione all'ufficio finanziario, ai fini

dell'applicazione della corretta aliquota d'imposta, del diverso utilizzo finale del prodotto ceduto dalla società ai propri clienti, integra di per sé la condotta omissiva prevista dall'art. 15, co. 1, del d.Lgs. n. 504 del 1995 per il differimento del *dies a quo* di decorrenza del termine prescrizione alla data della scoperta dell'illecito e, dunque, alla data delle operazioni di verifica all'esito delle quali emerge la diversa destinazione d'uso del prodotto.

**I privilegi per i crediti erariali sulle accise sono previsti in via generale** dall'art. 16, TUA (nel testo risultante dall'art. 34-sexies, co. 1, D.L. 18 ottobre 2012, n. 179), il cui primo comma lo ammette, *“a preferenza di ogni altro, sulle materie prime, sui prodotti, sui serbatoi, sul macchinario e sul materiale mobile esistenti negli opifici di produzione o negli altri depositi fiscali, anche se di proprietà di terzi”*, e dall'art. 57, co. 2, per l'imposta sull'energia elettrica, anche *“sulle somme dovute dagli utenti per i consumi soggetti ad imposta”*. La sentenza della Suprema Corte 4 maggio 2012, n. 6800 (in questa rivista, 2012, fasc. n. 2) ha ritenuto **il privilegio speciale previsto dall'art. 57, cit.**, compatibile col privilegio generale di cui all'art. 16, co. 3, TUA, pel quale i *“crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa e dai titolari di licenza per l'esercizio di depositi commerciali di prodotti energetici ad imposta assolta, verso i cessionari dei prodotti per i quali i soggetti stessi hanno comunque corrisposto tale tributo possono essere addebitati a titolo di rivalsa ed hanno privilegio generale sui beni mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito dall'art. 2752 del codice civile, cui tuttavia è posposto, limitatamente ad un importo corrispondente all'ammontare dell'accisa, qualora questa risulti separatamente evidenziata nella fattura relativa alla cessione”*. La cennata pronuncia di legittimità ha ritenuto, difatti, vuoi che si tratta di una particolare applicazione del principio posto dall'art. 2752, co. 1, cod. civ., non essendovi un motivo sufficiente per escludere l'applicabilità del privilegio generale di cui al suddetto art. 16 anche alle accise sull'energia elettrica e alla relativa rivalsa, vuoi che non costituiscono argomento valido contrario *“le diverse modalità di riscossione, che al più potrebbe porre dei problemi di prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta chiesta in rivalsa, peraltro non contestato nella fattispecie in esame”*.

### 3.4. Rimborso e compensazione

La giurisprudenza della Corte di Giustizia pone a fondamento del riconoscimento del diritto al rimborso la **funzione di assicurare l'esigibilità delle accise in tutti gli Stati membri e di evitare le doppie imposizioni nelle operazioni realizzate tra gli Stati membri** nelle pronunce del 23 novembre 2006, n. C-5/05 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), 26 aprile 2007, n. C-392/05, (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso) e 30 maggio 2013, causa n. C-663/11, *Scandic Distilleries SA* (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso). Riguardo all'applicazione dell'art. 22, parr. da 1 a 3, della direttiva CEE 25 febbraio 1992, n. 92, questo è stato interpretato dalla citata decisione n. C-392/05 nel senso che, ove i prodotti soggetti ad accisa e immessi in consumo in uno Stato membro, nel quale l'accisa sia stata versata, siano stati trasportati in un altro Stato membro in cui tali prodotti sono soggetti ad accisa e in cui l'accisa è stata del pari versata, la **domanda di rimborso dell'accisa versata nello Stato membro di partenza** non può essere respinta sulla base dell'unico rilievo che tale domanda non è stata presentata precedentemente alla spedizione dei prodotti medesimi, ma deve essere valutata alla luce del par. 3 di tale articolo (e, per contro, se l'accisa non è stata versata nello Stato membro di destinazione, tale domanda può essere respinta in forza dei parr. 1 e 2 di detto articolo). Al riguardo, la Corte comunitaria ha ritenuto ragionevole che il legislatore dell'Unione abbia previsto requisiti più rigorosi nei confronti del rimborso chiesto prima del versamento dell'accisa nello Stato membro di destinazione e tra tali requisiti è ricompreso quello che la domanda di rimborso deve essere presentata precedentemente alla spedizione delle merci, che (altro requisito richiesto dall'art. 22, par. 2, lett. b) devono trovarsi in regime sospensivo, mentre l'art. 22, par. 3, dir. cit., non prevede alcun obbligo quanto al momento di presentazione della domanda di rimborso e le merci non sono assoggettate all'obbligo di circolare in regime sospensivo, bensì unicamente all'obbligo di circolare sotto scorta di un documento di accompagnamento, ai sensi dell'art. 7, par. 4, della direttiva del

1992.

**Il soggetto legittimato al rimborso viene individuato** dalla giurisprudenza nazionale di legittimità nella sentenza 4 giugno 2008, n. 14521 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 3, con indicazione delle precedenti pronunce 28 maggio 2007, n. 12431 e 8 luglio 2004, n. 12589) in tema di addizionale dell'imposta sul consumo di energia elettrica, nel sostituto e nel sostituto d'imposta indicati, rispettivamente, nel fabbricante e nel consumatore finale, in quanto il soggetto passivo del tributo è costituito da quello che consuma l'energia. Più esattamente la decisione di legittimità 12 settembre 2008, n. 23518 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso, ove indicazione di successiva pronuncia conforme 6 dicembre 2013, n. 27350) ha ritenuto che, esprimendosi l'art. 14, TUA, cit., in termini indeterminati, devono ritenersene destinatari tutti i soggetti che dimostrino di aver comunque pagato indebitamente l'imposta indiretta, anche a titolo di beneficiari di un'agevolazione, della quale altrimenti, in quanto soggetti diversi dal depositario fiscale, non potrebbero mai chiedere il rimborso. A sua volta la sentenza della Suprema Corte 20 maggio 2011, n. 11220 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso), ha statuito che l'art. 59, co. 2, della legge 21 novembre 2000, n. 342 – nel prevedere che “*per i furti e le irregolarità nella circolazione dell'alcole ..., ove l'azienda italiana garante risulti estranea al fatto criminoso, viene disposto lo sgravio dell'accisa*” – dev'essere interpretato nel senso che esso trova applicazione **solo a favore del soggetto garante e non dell'obbligato principale** che ha predisposto e curato l'operazione di spedizione e/o di trasporto in quanto l'art. 2, TUA (pel quale è “*obbligato al pagamento dell'accisa 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*”) atteso che l'autonomia privata può soltanto aggiungere, attraverso il vincolo della solidarietà, un ulteriore debitore, ma non può mai liberare dal suo obbligo legale il soggetto obbligato *ope legis*.

**Gli effetti delle modalità del pagamento dell'accisa di cui si chiede il rimborso**, sono stati individuati dalla giurisprudenza naziona-

le di legittimità, in primo luogo, riguardo al disposto del secondo comma dell'art. 14 del TUA, pel quale *“l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata”*, nel senso che non consente di distinguere tra le cause per le quali il pagamento non è dovuto, perché il suo carattere indebito è considerato rilevante in sé, nella sua oggettività. In questo senso si sono espresse le sentenze della Corte di Cassazione 14 febbraio 2014, n. 3469, 14 febbraio 2014, n. 3470 e 14 febbraio 2014, n. 3471 (in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 1) le quali hanno desunto la conseguenza dell'irrilevanza che si trattasse solo di rate di acconto dell'imposta già liquidata per il periodo precedente e che solo in sede di saldo definitivo venisse operata la liquidazione definitiva del debito impositivo. In secondo luogo, l'unicità del debito annuale non risente dei distinti adempimenti con rate mensili (nella specie dell'accisa sul gas metano) ex art. 26, co. 8, TUA, con l'effetto che la Corte di Cassazione con la sentenza 12 febbraio 2014, n. 3100 (in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso) ha statuito che in ipotesi di mancata corresponsione di tali rate, seguita dal tempestivo adempimento di quelle ulteriori, non è applicabile l'art. 1193 cod. civ., dovendo, piuttosto, ai sensi dell'art. 1194 cod. civ., imputarsi i relativi importi agli interessi ed alle indennità maturatisi in relazione alle prime e solo dopo al capitale, salvo il consenso del creditore ad una diversa imputazione.

**La decorrenza del termine di decadenza per la richiesta di rimborso dalla data del pagamento**, da ultimo previsto dall'art. 14, co. 2, TUA, quando l'accisa risulta indebitamente corrisposta, non si applica soltanto riguardo alle irregolarità nella circolazione di prodotti vuoi soggetti ad accisa, vuoi già immessi in consumo in un altro Stato membro, in base alle specifiche previsioni individuate mediante rinvio all'art. 7, co. 1, lett. e), e all'art. 10-ter, co. 1, lett. d), TUA. La giurisprudenza nazionale di legittimità – sin dalla sentenza 12 settembre 2008, n. 23515 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso e indicazione di successiva pronuncia conforme 6 dicembre 2013, n. 27350) – ha fissato il principio che la cennata disposizione *“non consente di distinguere tra le cause per le quali il pagamento non è dovuto, perché il suo carattere indebito è considerato rilevante in sé, nella sua oggettività”*. In questi termini

si veda la successiva sentenza del Supremo collegio 26 novembre 2011, n. 24056 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 6) per la quale il termine, fissato per finalità di interesse pubblico non è disponibile neppure dalla stessa P.A., e non risulta spostato in avanti soltanto per effetto del riporto in detrazione del credito di imposta operata dal contribuente per le annualità successive proprio perché restano ininfluenti le cause per cui il pagamento non è dovuto.

**Il ritardo nel rilascio della documentazione necessaria per chiedere il rimborso dell'accisa** dovrebbe indurre ad individuare il termine iniziale di decadenza decorrente da quello di effettiva azionabilità del diritto alla restituzione, seppure la giurisprudenza di legittimità ritenga che tale norma “*fissa in maniera rigida, allo scopo di assicurare certezza nel rapporto giuridico tributario, sia il termine decadenziale sia la data iniziale del decorso del relativo periodo*”. In questo senso si esprime la citata pronuncia di Cassazione 12 settembre 2008, n. 23515, ma, invero, l'irrilevanza di ogni rilievo in ordine alle eventuali cause sopravvenute di determinazione dell'indebito fa sorgere perplessità ove si disconoscesse l'oggettiva impossibilità del contribuente di chiedere il rimborso nei termini normativamente prescritti, a pena di decadenza, in assenza della documentazione prodotta da un soggetto terzo, mentre potrebbe attribuirsi rilevanza al corretto e tempestivo adempimento documentale del beneficiario della fornitura, facendo decorrere il predetto termine biennale dal momento del rilascio della documentazione che attesti l'esatto quantitativo di prodotto destinato agli usi esenti. Peraltro a favore della suddetta interpretazione, si pone anche l'istruzione ministeriale del 19 dicembre 1996 dettata nel telescritto prot. n. 7979, che condizionava il rimborso dell'imposta versata dal fornitore alla presentazione di una dichiarazione, da prodursi mensilmente ad opera dell'Amministrazione militare beneficiaria della fornitura, dal quale deve risultare – tra l'altro – l'esatto quantitativo di prodotto da quest'ultima effettivamente destinato agli usi esenti.

**La riduzione del termine per esercitare il diritto al rimborso da cinque a due anni** introdotta dall'art. 14 del d.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, non è stata ritenuta illegittima dalla Corte Costituzionale nella sentenza 3 luglio 2002, n. 308 (in *Giur. cost.*, 2002, 2391) in

ordine alla supposta applicazione retroattiva del suddetto termine biennale in quanto “*al legislatore delegato è consentito di valutare le situazioni giuridiche da regolamentare e di effettuare le relative scelte nella fisiologica attività di riempimento che lega i due livelli normativi (legge delega e legge delegata)*”. A tal proposito la giurisprudenza nazionale di legittimità, nelle pronunce 20 agosto 2004, n. 16469 e 30 luglio 2008, n. 20680 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n. 1, con nota di Nicola Pennella), ha affermato che la riduzione legale dei termini di decadenza dall’esercizio del diritto di rimborso dei tributi non viola i principi di parità di trattamento e di difesa del contribuente poiché la riduzione per il rimborso dell’imposta (nel caso di specie l’addizionale sul consumo dell’energia elettrica) **decorre dalla data di entrata in vigore della citata novella legislativa**. La giustificazione a tale conclusione è rinvenuta nella natura procedimentale dei termini decadenziali (parificati a quelli processuali) con l’effetto di applicarli, a differenza della normativa sui rapporti cc. dd. sostanziali, ai rapporti ancora pendenti, come già rilevato dall’ordinanza della Corte Costituzionale 9 dicembre 1991, n. 544 (in *Giur. cost.*, 1991, n. 3705) e dalla sentenza Suprema Corte 15 gennaio 1992, n. 514 (in *Foro it.*, 1992, I, 3248) sulla compatibilità dell’applicazione immediata dei nuovi termini decadenziali ai rapporti non esauriti in base alla constatazione che sono stati ritenuti salvi anche i principi di affidamento e di ragionevolezza.

I principi comunitari di affidamento, di ragionevolezza e di effettività sono, difatti, posti a fondamento della giurisprudenza comunitaria espressasi – in via generale – sulla riduzione dei termini nazionali per chiedere la ripetizione del tributo ritenuto incompatibile con la normativa comunitaria nella sentenza dell’Alta Corte comunitaria 24 settembre 2002, n. C-255/00, *Grunding Italia* (in *Racc. giur. CEE*, 2002, I, 8003), ogniqualvolta venga ad essere rispettato “*il principio di effettività che in tale ambito si declina allorché il contribuente sia messo in grado di esercitare il suo diritto*”. Da ciò l’effetto che, in assenza di un regime transitorio, la decorrenza del nuovo termine dalla data di entrata in vigore della relativa disposizione permette di parificare il trattamento dei contribuenti interessati all’esercizio del diritto di rimborso sorto sia prima sia successivamente alla no-



vella disciplina decadenziale, affermata dalla giurisprudenza nazionale espressa nella sentenza di Cassazione 17 aprile 2013, n. 9310 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso, ove indicazione di successive pronunce conformi 25 luglio 2012, n. 13087, 10 aprile 2013, n. 8750, 19 aprile 2013, n. 9560 e 15 ottobre 2014, n. 21764). Infatti, in tema di domanda di rimborso di diritti o imposte riscosse in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie, **l'onere del contribuente, a pena di inammissibilità, di invio anche all'ufficio tributario** che ha ricevuto la dichiarazione dell'esercizio di competenza, si aggiunge a quello del rispetto del termine di decadenza e si applica allo stesso modo a tutte le azioni previste dalla disposizione e, quindi, sia alle azioni di ripetizione di tributi basate sul diritto comunitario, sia a quelle basate sul solo diritto nazionale.

**I termini temporali legittimanti i rimborsi delle accise** sono stati interessati dalla citata declaratoria di incompatibilità comunitaria del 2002, come ribadito dalla sentenza della Cassazione 26 ottobre 2011, n. 22282, (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), secondo cui il suddetto termine biennale per il rimborso dell'imposta sugli oli lubrificanti ritenuta indebitamente pagata a seguito di intervento della Corte di Giustizia decorre non dalla data del pagamento dell'imposta, bensì dalla data in cui la Corte di Giustizia ha dichiarato l'imposta non conforme all'ordinamento comunitario. Infatti viene ammesso che la pronuncia di incompatibilità, determinando **un mutamento di giurisprudenza (c.d. "overruling")** nella materia, legittima l'ampliamento dei termini di decadenza, come riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità con la pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite 11 luglio 2011, n. 15144 (in *Corr. giur.*, 2011, 1392), che ha modificato il proprio orientamento, essendosi delineati la natura e gli effetti del fenomeno del c.d. overruling, cioè del mutamento della propria precedente interpretazione della norma processuale da parte del giudice nazionale della nomofilachia. Secondo la citata decisione della Suprema Corte, qualora tale mutamento interpretativo "*porti a ritenere esistente, in danno di una parte del giudizio, una decadenza od una preclusione prima escluse, opera – laddove il significato che*

*essa esibisce non trovi origine nelle dinamiche evolutive interne al sistema ordinamentale – come interpretazione correttiva che si salda alla relativa disposizione di legge processuale ‘ora per allora’*”, nel senso di rendere irrituale l’atto compiuto o il comportamento tenuto dalla parte in base all’orientamento precedente.

**In ordine all’individuazione del termine iniziale di decadenza dal diritto al rimborso**, le Sezioni unite della Corte di Cassazione 2 dicembre 2008, n. 28536 (in *Mass. Giur. it.*, 2008) hanno statuito che il termine biennale di cui all’art. 14, co. 2, TUA, per esercitare il diritto al rimborso in relazione alle ipotesi che rientrano nell’ampliamento introdotto dall’art. 59, co. 1, della legge n. 341 del 2000 – applicabile anche ai procedimenti in corso – va computato a partire dalla data dell’entrata in vigore della legge innovativa, posto che a quella data il termine quinquennale per le altre fattispecie non fosse ancora scaduto. A sua volta la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto, con la sentenza 12 settembre 2008, n. 23518 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), che in tema di accisa sul gas metano (ora gas naturale) il rimborso di quanto indebitamente pagato per la mancata applicazione del beneficio dell’aliquota ridotta sul gas impiegato in usi industriali (previsto dall’art. 26, TUA), può essere accordato con effetti decorrenti dalla data di presentazione della relativa istanza e non da un momento anteriore. La successiva sentenza di Cassazione 6 dicembre 2013, n. 27350 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 5, con nota di Nicola Pennella) ha, invece, ritenuto che, poiché l’art. 14 del d.Lgs. n. 504 del 1995 dispone al quarto comma che il **rimborso può essere concesso anche mediante accredito dell’imposta** da utilizzare per il pagamento dell’accisa, ne consegue che, essendo il diritto all’agevolazione sorto a seguito dell’utilizzazione del bene soggetto ad accisa, la decorrenza del termine di decadenza è legittimamente individuato nell’atto di autorizzazione in quello di inizio del prelevamento e non di quello di pagamento.

**L’assenza di una disposizione di tipo transitorio, applicabile al diritto al rimborso** sorto in epoca anteriore all’entrata in vigore della disposizione – in quanto qualificata, appunto, non retroattiva – che ne ha regolato diversamente il termine finale ha interessa-

to la giurisprudenza di legittimità riguardo l'azione di ripetizione delle somme versate a titolo di addizionale all'imposta sull'energia elettrica impiegata nel processo produttivo. La questione attiene a quelle prestazioni patrimoniali tributarie coattive che sono rimborsabili se l'onere relativo non è stato trasferito su altri soggetti (su cui, *amplius*, si veda il cap.I) oggetto della pronuncia della Corte di Cassazione 14 maggio 2008, n. 12045, (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso) ove è stato ricordato che l'art. 14, TUA, cit. – secondo una consolidata giurisprudenza della Cassazione espressa nelle sentenze 18 agosto 2004, n. 16121 e 20 agosto 2004, n. 16469 (entrambe in *Mass. Giur. it.*, 2004) – individua una norma innovativa e non meramente interpretativa o ripetitiva di disposizioni precedenti. Pertanto dalla cennata sentenza della Cassazione è stato affermato che proprio in base a tale disciplina legislativa TUA, il termine biennale ivi previsto non può farsi decorrere dalla data del pagamento bensì, secondo una lettura conforme ai principi costituzionali di eguaglianza ed equità, dalla data di entrata in vigore del citato d.Lgs. n. 504 del 1995.

**La dimostrazione del diritto al rimborso ricade sul contribuente** in quanto soggetto che fa valere tale situazione giuridica, nei cui confronti la Corte di Giustizia CE, nella decisione 18 dicembre 2007, n. C-314/06, SPMR (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso) ha statuito che egli deve provare l'adozione di tutte le precauzioni del caso in quanto la nozione di "forza maggiore" prevista dall'art. 14, n. 1, par. 1, della direttiva n. 92/12/CEE, riguarda circostanze estranee al depositario autorizzato, ossia situazioni anormali e imprevedibili. Infatti le circostanze estranee al controllo del depositario autorizzato non sono solo quelle in senso materiale o fisico, **ma anche quelle che sfuggono oggettivamente al controllo del depositario autorizzato** o sembrano situarsi al di fuori dell'ambito di sua responsabilità, seppure tale definizione non deve condurre a imporre una responsabilità assoluta al depositario autorizzato per le perdite dei prodotti che si trovano in un regime di sospensione. Nel caso di specie la Corte europea dispose che spetta ai giudici nazionali verificare se un fenomeno di corrosione screpolante di un oleodotto sconosciuto all'epoca dei fatti e non rilevabile

con dispositivi tecnici allora disponibili, potesse essere considerato causa di forza maggiore e, quindi, integrare quelle “perdite inerenti alla natura dei prodotti” prevista dal secondo paragrafo del citato art. 14, n. 1, della parimenti citata direttiva n. 12 del 1992.

**Il furto dei prodotti soggetti ad accisa non esclude il debito d'imposta**, salvo che, ai sensi dell'art. 206 del Codice doganale comunitario (da ora C.D.C.), l'interessato fornisca la prova secondo cui l'inadempimento dei propri obblighi è dovuto “*alla distruzione totale o alla perdita irrimediabile della merce per una causa inerente alla sua stessa natura o per un caso fortuito o di forza maggiore, ovvero con l'autorizzazione delle autorità doganali*”. La giurisprudenza della Corte CEE già con la sentenza 5 ottobre 1983, cause riunite n. C-186/82 e n. C-187/82 (in *Foro it.*, 1984, IV, 370) ha ritenuto la **liceità della presunzione** che la merce rubata entri nel circuito commerciale della Comunità prima e dell'Unione poi, e tale presunzione è stata ritenuta sussistente, per la recente decisione dei giudici comunitari 11 luglio 2013, causa n. C-273/12, *Harry Winston SARL* (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso) anche se la vigente normativa doganale non contiene più la disposizione del nono considerando della direttiva CEE 79/623, oggetto della richiamata sentenza del 1983. La citata pronuncia del 2013 – relativa al furto di merci mentre erano vincolate in regime di deposito doganale – evidenzia, in primo luogo, come **l'art. 206 citato è stata qualificato in termini di norma derogatoria** in quanto si applica alle ipotesi di nascita dell'obbligazione doganale, ai sensi degli artt. 202 e 204, par. 1, lett. a), del predetto codice che si riferisce alle ipotesi di nascita dell'obbligazione doganale in seguito all'introduzione irregolare di una merce nel territorio doganale dell'Unione europea.

**Il furto di merci non dimostrato concreta la sottrazione delle merci al controllo doganale** disciplinato dall'art. 203, CDC, il quale si differenzia dall'ipotesi – disciplinata dal successivo art. 204, par. 1, lett. a – di “*inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata ... nei casi diversi da quelli di cui all'articolo 203*” citato, come evidenziato dalla citata pronuncia comunitaria 11 luglio 2013, causa n. C-273/12. La consolidata giu-

risprudenza comunitaria ha individuato, quindi, nella sottrazione al controllo doganale qualsiasi azione o omissione che abbia come risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'Autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto vigilanza doganale e di effettuare i controlli previsti dalla regolamentazione doganale. In questo senso, si vedano le sentenze comunitarie 11 luglio 2002, n. C-371/99 (in *Racc. giur. CEE*, 2002, I, 6227), 29 aprile 2004, n. C-222/01 (*ibidem*, 2004, I, 4683) e 20 gennaio 2005, n. C-300/03 (*ibidem*, 2005, I, 689) e, da ultimo, la sentenza 15 settembre 2005, n. C-140/04 (in *questa rivista* 2005, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso) per la quale, **in caso di sottrazione di merce posta in custodia temporanea**, debitore dell'obbligazione doganale all'importazione è colui che, dopo lo scarico di tale merce, la detenga per garantirne la rimozione o l'immagazzinamento.

**Il rimborso del valore dei contrassegni fiscali già utilizzati a seguito di furto dei beni** ha interessato la Corte di Giustizia con la sentenza della Corte CE 13 dicembre 2007, n. C-374/06, *Batig* (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), ritenendo compatibile con la direttiva n. 92/12/CEE la normativa nazionale di esclusione del diritto al rimborso quando **non sia dimostrato che i prodotti rubati non saranno smerciati** nello Stato membro che ha rilasciato i detti contrassegni. In tal modo risulta confermata la precedente sentenza comunitaria 15 giugno 2006, n. C-494/04, *Heintz van Landewijck* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 3) avente ad oggetto il furto dei prodotti non ancora contrassegnati, che la giurisprudenza nazionale di legittimità ha applicato nelle sentenze della Suprema Corte 23 aprile 2010, n. 9787 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso), 23 luglio 2009, n. 17195 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 5, ove indicazione della precedente decisione 27 febbraio 2009, n. 5771 e delle successive, 12 dicembre 2013, n. 27826 e n. 27285), 28 maggio 2007, n. 12428 (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso e indicazione della successiva pronuncia conforme 19 dicembre 2013, n. 28377) e, già anticipata nella sentenza della Cassazione 15 maggio 1984, n. 2942 (in *Mass. Giur. it.*, 1984). Il principio di diritto fissato è che l'evento perdita o distruzione dei prodotti che si trovano in regime

sospensivo “è solo quello che ha determinato la dispersione e non la sola sottrazione del prodotto assoggettato ad imposta in regime sospensivo”, con l’effetto di escludere l’abbuono dell’imposta ove il soggetto passivo non provi adeguatamente di non aver causalmente contribuito, con dolo o con colpa grave, alla **perdita di prodotti alcolici in regime sospensivo**, seppure determinata da furto perpetrato da ignoti.

L’esplicita previsione del furto quale esimente dal pagamento dei tributi o di fondatezza del rimborso ad opera **dell’art. 59 della legge n. 342 del 2000 che ha fatto rientrare tra le cause di forza maggiore i reati commessi da terzi**, ove non risulti il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo o, comunque, siano rimasti ignoti gli autori del reato è stata interpretata dalla Corte di Cassazione nel senso della necessità del verificarsi della perdita irrimediabile o della distruzione di prodotti in sospensione d’imposta. Infatti nella sentenza 20 maggio 2011, n. 11220 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso) si statuisce che l’estraneità dell’art. 59, co. 2, cit., rispetto all’art. 4, TUA, non legittima una lettura del tutto avulsa dalla modifica apportata dall’art. 59, cit., co. 1, all’art. 4, TUA, co. 2, permanendo la necessità di provare che “*le irregolarità nella circolazione dell’alcole considerate dall’art. 59, comma 2: a) non siano imputabili al soggetto passivo a titolo di colpa non grave, ovvero b) siano compiute da terzi ma non imputabili a detto soggetto a titolo di colpa non grave; la norma, inoltre, considera unicamente la estraneità al fatto criminoso, supponendo quindi un fatto che possa definirsi criminoso e che sia eziologicamente collegato con l’irregolarità nella circolazione dell’alcole*”. In tale ottica ermeneutica si vedano le citate pronunce di legittimità 28 maggio 2007, n. 12428 e 19 dicembre 2013, n. 28377, secondo le quali la novella legislativa del 2000 “*non è quindi sufficiente dimostrare che l’evento è stato determinato da un fatto umano ascrivibile a terzi, ma occorre provare anche la perdita definitiva o distruzione irrimediabile della merce che non coincide con la prova del furto della merce che ne determina unicamente la dispersione*”.

**Il furto di beni interessa anche i cc.dd. bolli d’accisa** come evidenziato nella citata sentenza della Corte CE 15 giugno 2006, n.

C-494/04, *Heintz van Landewijck* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 3) secondo cui la mancanza di un obbligo di rimborso degli importi versati per l'acquisto di bolli di accisa corrispondenti all'imposta sul valore aggiunto (qualora detti bolli siano scomparsi prima di essere stati apposti sui prodotti del tabacco), non sia incompatibile con l'art. 27, n. 1 e n. 5, della direttiva CEE n. 388 del 1977, se tale scomparsa non sia imputabile a una causa di forza maggiore o a un caso fortuito e **se non sia stato accertato che i bolli siano stati distrutti o resi definitivamente inutilizzabili**. Infatti i giudici comunitari rilevarono che l'art. 20 della direttiva 92/12 – nel prevedere che i prodotti rubati danno luogo alla riscossione dell'accisa nello Stato membro in cui è stato constatato lo svincolo irregolare dal regime sospensivo – da un canto, non precisa affatto su chi, tra l'operatore economico e lo Stato membro interessati, debba gravare il rischio della sparizione di contrassegni fiscali già apposti sui detti prodotti, e, d'altro canto, che la possibilità di ottenere il rimborso di contrassegni fiscali invocando semplicemente la sparizione dei prodotti sui quali sono stati apposti rischierebbe parimenti di favorire abusi e frodi e, infine, che con la direttiva 92/12 il legislatore comunitario sembra aver privilegiato l'interesse a prevenire abusi e frodi a scapito del principio della doppia imposizione. Nella successiva decisione dei giudici comunitari 11 luglio 2013, causa n. C-273/12, *Harry Winston SARL* (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso) la Corte – rilevando che l'art. 71, par. 1, co. 2, della dir. CE n. 112 del 2006 autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione a quelli dei dazi doganali (cfr. le sentenze 6 dicembre 1990, n. C-343/89, in *Racc. giur. CEE*, 1990, I, 4477 e 29 aprile 2010, n. C-230/08, in *questa rivista*, 2010, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso) – ha ritenuto che il citato art. 71, par. 1, co. 2, deve essere interpretato nel senso che il furto di merci detenute in regime di deposito doganale fa sorgere il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA a nulla ostando che per la decisione 14 luglio 2005, n. C-435/03 (*ibidem* 2005, fasc. n. 5, con nota di Alessandro Bologna) il furto di merci non può essere considerato come una cessione di merci a titolo oneroso e non può essere, pertanto, soggetto all'IVA.

**La sospensione della riscossione a seguito di furto dei prodotti** è prevista dal secondo periodo del primo comma dell'art. 4, TUA, nella formulazione dettata dall'art. 59 della L. n. 342 del 2000, disponendo che 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 e che *“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”*. A tal proposito la sentenza della Corte di Cassazione 23 luglio 2009, n. 17195 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso) ha affermato che tale disciplina non consente la sospensione della riscossione dei diritti di accisa e la concessione dell'abbuono dell'imposta ove non sia adeguatamente documentata l'avvenuta instaurazione di un procedimento penale e prodotta la descrizione dei fatti denunciati idonea a far emergere la totale estraneità – anche sotto il profilo della vigilanza – del soggetto obbligato. Nel caso di specie, la Suprema Corte ha confermato la validità delle conclusioni dei giudici di merito che avevano ritenuto la copia della denuncia di furto presentata dalla società ricorrente *“di per sé insufficiente allo scopo senza la dimostrazione che a seguito di tale denuncia fosse iniziato il procedimento penale e senza l'allegazione delle conclusioni colà raggiunte in ordine ai fatti accertati ed alle correlate responsabilità”*, seppure i controlli documentali furono eseguiti su richiesta della stessa contribuente.

**La compensazione del credito per l'accisa già corrisposta con altri tributi** ha interessato le pronunce della Cassazione 18 maggio 2012, n. 7879, n. 7881, n. 7882 e n. 7883 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso e indicazione della successiva sentenza conforme 11 dicembre 2013, n. 27673) riguardo all'**agevolazione fiscale sul gasolio per autotrazione** prevista dall'art. 1, D.L. n. 265 del 2000, (conv., dalla L. n. 343 del 2000) a favore di determinate categorie di autotrasportatori i quali erano tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, compresa quella



unificata, utilizzano tale credito in compensazione, qualora abbiano fatto richiesta in tal senso entro il termine perentorio del 31 dicembre dell'anno solare di relativa insorgenza del debito fiscale. L'art. 2 del citato D.L. aveva disposto che la presentazione di apposita dichiarazione al competente ufficio dell'Amministrazione doganale dovesse avvenire secondo le modalità e con gli effetti previsti dal regolamento emanato col d.P.R. 9 giugno 2000, n. 277, per il quale dov'essere specificata la modalità di fruizione dell'agevolazione se mediante compensazione ex art. 17 del d.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, oppure tramite rimborso. La Suprema Corte ha ritenuto che, poiché il predetto termine non ha natura ordinatoria, bensì perentoria, è escluso l'utilizzo del credito in compensazione oltre l'anno solare in cui esso è sorto, disconoscendo la lettura offerta dal giudice d'appello secondo cui il diritto a tale beneficio andava esercitato entro il termine perentorio biennale per l'esercizio del diritto al rimborso dell'accisa dettato dall'art. 14, TUA.

### 3.5. Sanzioni amministrative e rapporti con la responsabilità penale

**L'individuazione del trasgressore della normativa sulle accise** – già effettuata dall'art. 18 del Regio D.L. 28 febbraio 1939, n. 334 (conv. in L. 2 giugno 1939, n. 739, poi abrogato dall'art. 68 del d.Lgs. n. 504, cit.) in termini generali di "*Chiunque sottrae con qualunque mezzo*" – ha interessato la giurisprudenza di legittimità per la quale, in tema di repressione dell'evasione alle imposte di fabbricazione sugli oli minerali e loro derivati, deve ritenersi assoggettato al tributo, oltre che alle sanzioni penali, non soltanto il fabbricante o produttore, ma **chiunque sottragga o concorra a sottrarre i prodotti petroliferi all'accertamento e al pagamento dell'imposta**. In tali termini si esprime la sentenza della Suprema Corte 15 maggio 2006, n. 11145 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 3, con nota di Nicola Pennella, ove indicazione di successive sentenze conformi 21 aprile 2008, n. 10271 e 7 agosto 2009, n. 18135) per la quale tra i soggetti

passivi debbono essere compresi gli autori della frode, ossia qualunque soggetto che si trovi in relazione oggettiva con i beni che non erano stati assoggettati a tassazione. In tal ambito soggettivo, la sentenza del Supremo collegio 26 ottobre 2005, n. 20826 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n. 5) – rilevato che ai sensi dell’art. 15 del D.L. 5 maggio 1957, n. 271 (conv. in L. 2 luglio 1957, n. 574), **in tema di trasporto illecito di prodotti petroliferi**, il pagamento dell’imposta di fabbricazione (e la correlata pena amministrativa) dev’essere effettuato, ove il fabbricante rimanga sconosciuto, dal trasportatore – non ne comporta l’estensione, né in via alternativa, né in via solidale, “*a soggetti estranei al rapporto tributario (quand’anche questi ultimi abbiano concorso nel reato previsto e punito dall’art. 15), posto, che né da questa norma, né da altre norme in materia è dato desumere una deroga alla normale titolarità passiva del rapporto relativo all’imposta di fabbricazione sugli oli minerali e derivati*”.

**In merito all’individuazione del profilo soggettivo del trasgressore**, non risulta necessario l’accertamento amministrativo prima e giudiziale poi del dolo, risultando sufficiente che venga individuata anche la sola colpa dell’autore come statuito dalla Corte di Cassazione nella sentenza 14 febbraio 2014, n. 3098 (in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 1) in riferimento alle sanzioni previste dall’art. 59, co. 1, lett. a) del Testo Unico Accise per le accise sulla produzione di energia elettrica. Tale disciplina – sostitutiva di quella contenuta già nell’art. 20 del T.U. energia elettrica del 1924 e nell’art. 2 della legge 28 dicembre 1993, n. 562 – individua le attività illecite non soltanto nella produzione senza licenza e suoi corollari di informazione, ma anche nell’alterazione del funzionamento dei congegni o nella manomissione dei suggelli applicati e nella sottrazione o nel suo tentativo dell’energia elettrica al regolare accertamento dell’imposta. I giudici di legittimità nella cennata pronuncia del 2014, hanno, quindi, statuito che la sussistenza della fattispecie sanzionata consistente nell’attività di produzione elettrica senza licenza di esercizio, nonché l’omesso versamento delle rate di acconto per i primi mesi dell’anno comporta l’applicabilità della sanzione in considerazione della coscienza e volontarietà dell’atto vietato e della sussistenza quantomeno dell’elemento della colpa a carico della società.

**Il cumulo tra la sanzione per ritardato pagamento e l'indennità di mora è stato accolto dalla giurisprudenza di legittimità** con le sentenze 12 settembre 2008, n. 23517, (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso, ove indicazione delle successive pronunce conformi 19 giugno 2009, n. 14303 e n. 14304, 3 aprile 2013, n. 8065, 27 marzo 2013, n. 7736, 17 aprile 2013, n. 9284, 19 aprile 2013, n. 9565, 22 maggio 2013, n. 12530, 29 maggio 2013, n. 13309, 22 maggio 2013, n. 13310, ordinanza 4 agosto 2013, n. 18140, 4 agosto 2013, n. 18140, 30 ottobre 2013, n. 24457, n. 24458, n. 24459, n. 24460, n. 24456, n. 24461, n. 24462, 25 settembre 2013, n. 21976, 13 novembre 2013, n. 25487, 20 novembre 2013, n. 25968, n. 25969, n. 25970, n. 25971, n. 25972, n. 25973, n. 25974, n. 25975, n. 25976, n. 25977, n. 25978, n. 25979, 20 novembre 2013, n. 25980, 20 novembre 2013, n. 25981, 12 dicembre 2013, n. 27817 e n. 27818, 12 febbraio 2014, n. 3099, 12 febbraio 2014, n. 3101) affermando che, in tema di violazioni amministrative tributarie, l'art. 13 del d.Lgs. n. 571 del 1997 ha una portata generale, applicandosi come espressamente indicato nel secondo comma, a "*ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una frazione nel termine previsto*". Infatti le cennate pronunce della Corte regolatrice del diritto hanno ritenuto applicabile sia l'art. 13 del d.Lgs. n. 571, cit., sia l'art. 3, n. 5, TUA, parimenti citato, in quanto dette norme sono state ritenute pienamente compatibili e non realizzano un cumulo di sanzioni, **in ragione della loro diversità funzionale**, individuata in quella afflittiva (in riferimento alla sanzione amministrativa) e quell'altra reintegrativa del patrimonio leso (riguardo all'indennità di mora). Tale conclusione era stata già affermata nella sentenza 30 luglio 2008, n. 20665 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso, ove indicazione delle coeve decisioni n. 20666 e n. 20667, e delle successive pronunce conformi 21 dicembre 2009, n. 26859, n. 26860 e n. 26861) in tema di tassa sulle emissioni di anidride solforosa (SO<sub>2</sub>) e di ossidi di azoto (NO<sub>x</sub>), istituita con legge 27 dicembre 1997, n. 549, avendo qualificato tale tributo quale accessorio rispetto all'accisa prevista per il consumo dal d.Lgs. n. 504 (in tal modo facendo propria l'opinione dell'Amministrazione finanziaria espresso col telex 6 agosto 2001, prot. n.

101609/IV) e della sentenza della Cassazione 23 aprile 2014, n. 9159/20665 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 3), riguardo all'addizionale dell'imposta sul gas metano.

**La cumulabilità delle pene amministrative con quelle penali caratterizza la disciplina sanzionatoria** in materia di accise, come confermato dal Testo Unico del 1995, per le infrazioni commesse alla disciplina dettata vuoi per i prodotti, vuoi per l'energia elettrica, atteso che, rispettivamente, l'art. 50, co. 1, e l'art. 59, co. 1, TUA, prevedono che "*indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato*", si applicano le sanzioni amministrative previste di volta in volta dal legislatore per le distinte violazioni. In tal senso si pone la consolidata giurisprudenza della Corte regolatrice del diritto espressasi nelle sentenze – per non citare che le più recenti – 27 gennaio 2003, n. 1191 (in *Mass. Giur. it.*, 2003), 24 giugno 2005, n. 13694 (in *Mass. Giur. it.*, 2005), 15 maggio 2006, n. 11145 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 3, con nota di Nicola Pennella e indicazione delle successive sentenze conformi 21 aprile 2008, n. 10271 e 7 agosto 2009, n. 18135). Il più rilevante rapporto intercorrente tra la normativa punitiva di matrice amministrativa e la responsabilità penale emerge dall'**esclusione di alcun previo accertamento della responsabilità penale** al fine di procedere alla riscossione del tributo ritenuto evaso e all'irrogazione delle pene amministrative, come ben rilevato dalle pronunce 15 maggio 2006, n. 11145 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 3, con nota di Nicola Pennella e indicazione di successive sentenze conformi 21 aprile 2008, n. 10271, 7 agosto 2009, n. 18135) e 10 giugno 2009, n. 13328 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso).

**I rapporti tra l'accertamento penale e la riscossione delle accise** emergono proprio a seguito dell'ampliamento giurisprudenziale degli autori dell'evasione, essendosi escluso che per poter essere considerato obbligato al versamento di tributi evasi, insieme al soggetto passivo dell'imposizione nei confronti del coautore dell'illecito, si sarebbe dovuto previamente accertare e dichiarare la **responsabilità per concorso nei fatti di contrabbando**. In questo senso si esprimono – tra le tante – le sentenze della Corte italiana regolatrice del diritto 15 maggio 2006, n. 11145, (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.

3, con nota di Nicola Pennella e indicazione di successive sentenze conformi 21 aprile 2008, n. 10271 e 7 agosto 2009, n. 18135) e 10 giugno 2009, n. 13328 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso) secondo le quali l'accertamento penale della frode non risulta necessario per verificare la sottrazione di prodotti (e per quantità e per qualità altrettanto precise) al fine di poter ottenere quel titolo legittimante la successiva riscossione amministrativa del tributo e delle sanzioni. *In terminis*, si veda la consolidata giurisprudenza della Suprema Corte espressa nelle sentenze della Corte di Cassazione, 15 maggio 2006, n. 11145 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 3), 24 giugno 2005, n. 13694 (in *Mass. Giur. it.*, 2005) e 27 gennaio 2003, n. 1191 (in *Mass. Giur. it.*, 2003), secondo cui l'Amministrazione finanziaria può intimare il pagamento del tributo a qualunque autore della frode fiscale quale soggetto passivo del rapporto tributario, senza che occorra il previo accertamento della responsabilità penale.

**Il concorso delle norme sanzionatorie amministrative e quelle penali ha reso applicabile il criterio di specialità, in materia di repressione del contrabbando di tabacchi lavorati esteri** dalla giurisprudenza di legittimità solo per l'applicazione della norma speciale di cui all'art. 3 della legge n. 50 del 1994 – relative alle “*sanzioni a carico di soggetti sorpresi in flagranza di reato*” rispetto alla previsione di carattere generale dell'art. 20 della legge n. 689 del 1981, di disciplina generale sulle sanzioni amministrative accessorie. In questo senso si veda la sentenza del Supremo collegio 18 giugno 2007, n. 14111 (in *questa rivista*, 2002, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso) nei riguardi dell'art. 3 della legge 18 gennaio 1994, n. 50, la quale stabilisce che nei confronti dei soggetti sorpresi alla guida di mezzi terrestri o navali in flagranza del reato di introduzione, vendita, acquisto o detenzione nello Stato di tabacco lavorato estero di contrabbando in quantità superiore a quindici chilogrammi, “*la competente autorità dispone la sospensione dei documenti di guida relativi agli stessi mezzi per un periodo non inferiore a un mese e non superiore a cinque mesi*” (comma 1) e che tali documenti sono revocati in via definitiva “*qualora i soggetti denunciati siano condannati con sentenza passata in giudicato*” (comma 3). La qualificazione

della disposizione in termini di norma speciale del citato art. 3 della legge n. 50 ha comportato la sua prevalenza nei confronti dell'art. 20 della parimenti citata legge n. 689, ove si stabilisce l'applicabilità delle sanzioni amministrative accessorie – tra le quali rientra anche la sospensione e la revoca della patente di guida o del documento di circolazione – in presenza di un provvedimento (sentenza penale di condanna o ordinanza-ingiunzione di pagamento) che accerti l'esistenza dell'illecito ed affermi la responsabilità del trasgressore.

**Il termine prescrizionale per la comminazione delle sanzioni amministrative** in tema di accise non è espressamente previsto nel testo unico approvato col d.Lgs. n. 504 del 1995, con l'effetto di ritenere applicabile la disciplina generale sulla decadenza e prescrizione dettata dalle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative di norme tributarie approvate con il d.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 572, in vigore dal 1° aprile 1998. A tal proposito l'art. 20 del citato d.Lgs. n. 572, dispone al suo terzo comma che il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni e che l'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento, il quale termine quinquennale risulta identico a quello previsto dal primo comma dell'art. 15 del d.Lgs. n. 504 del 1995 in tema di prescrizione dell'obbligo di pagamento dell'accisa. La Suprema Corte nella decisione 13 luglio 2012, n. 11941 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 3, ove indicazione della successiva pronuncia di legittimità conforme 27 febbraio 2015, n. 5031) ha ritenuto che il diritto di credito dell'Amministrazione finanziaria in relazione a tributi e sanzioni, quando sia stato accertato con sentenza passata in giudicato, si prescrive nel termine ordinario di dieci anni “*anche se per esso la legge preveda specificamente un termine più breve*” perché, determinando il giudicato una sorta di novazione giudiziaria generale del rapporto tributario in contestazione, trova applicazione la disciplina dell'*actio iudicati* dettata dall'art. 2953, cod. civ..

**La riduzione del gravame sanzionatorio a seguito di ritardato pagamento delle accise** non è incluso nell'art. 3, co. 4, TUA, (nel testo risultante dall'art. 1, co. 1, lett. a), del d.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, a decorrere dal 1° giugno 2007) prevedendosi al sesto perio-

do soltanto l'applicazione di un'indennità di mora del 6 per cento, riducibile al 2 per cento se il pagamento avviene entro 5 giorni dalla data di scadenza. La giurisprudenza di merito con la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria, Sez. VII, 10 maggio 2007, n. 13, (in *Fisco on line*) ha ritenuto inapplicabile al ritardo nel versamento dell'imposta sulla produzione e sui consumi la riduzione delle sanzioni prevista dall'art. 13 del d.Lgs. n. 571 del 1997, in quanto normativa concernente le sanzioni in materia di imposte dirette e di IVA, ma applicabile solo il citato art. 3, co. 4, TUA. La giustificazione a tale assunto si rinviene nella circostanza che l'art. 3, cit., contiene una autonoma disciplina sanzionatoria alla quale, però, non viene riconosciuta l'applicabilità delle regole generali previste dal d.Lgs. n. 572 del 1997, seppure contenga disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative di norme tributarie, quale quella dettata dall'art. 7, co. 4, per la quale, qualora concorranno eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.

La giurisprudenza di legittimità non si esprime chiaramente sul tema della compatibilità delle fattispecie di **ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del citato d.Lgs. n. 572 del 1997** – che pure sarebbe applicabile stante la rubrica del cennato decreto legislativo in termini di “*disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*” – ma può desumersi dalle recenti sentenze 12 dicembre 2013, n. 27817, n. 27818 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 5) un'attenzione ad altre forme di riduzione del gravame. Infatti viene affermato che il legislatore con l'art. 23, co. 31, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito dalla L. 15 luglio 2011, n. 111) ha novellato l'art. 13 del d.Lgs. n. 571 del 1997, “*il quale, disponendo l'espunzione del riferimento ai crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, ha determinato la riduzione della sanzione ad un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo in relazione a tutte le ipotesi di versamenti operati con un ritardo non superiore a quindici giorni*”. Tale conclusione è funzionale per escludere la discriminazione tra chi versa in ritardo

e colui che omette il pagamento dell'accisa, riservando a quest'ultimo soggetto "un trattamento senz'altro volto a propiziare la completa reintegrazione: l'art. 3, comma 4, del d.Lgs. n. 504 del 1995, prescrive infatti che dopo la scadenza del suddetto termine non è consentita l'estrazione dal deposito fiscale di altri prodotti fino all'estinzione del debito d'imposta. Il che significa che chi omette il pagamento non può immettere in consumo altri prodotti, a meno che non estingua il debito d'imposta; e l'estinzione comprende anche il pagamento degli accessori nel frattempo maturati".

### 3.6. Ricorsi gerarchici, tutela giudiziaria e giurisdizione

**La previsione di un ricorso gerarchico** caratterizza la disciplina del contenzioso in materia di accise il quale interessato non soltanto dagli interventi nazionali sia legislativi, sia giurisprudenziali, ma soprattutto dalle prescrizioni sulla tutela giudiziaria provenienti, sempre maggiormente, dagli interventi della Corte di Giustizia dell'Unione europea. In ordine al profilo del ricorso gerarchico, l'art. 3, co. 2, del Testo Unico del 1995, prevede che alle **controversie relative alla classificazione dei prodotti** ai fini dell'accisa si applicano le disposizioni previste per le controversie doganali dal testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 53, e successive modificazioni, e le stesse sono risolte dalla competente Direzione regionale dell'Agenzia delle dogane. Riguardo alle **controversie concernenti i tabacchi lavorati** il citato secondo comma (sempre nella versione conseguente alla sua sostituzione ad opera dell'art. 1, co. 1, lett. c), n. 2, del d.Lgs. 29 marzo 2010, n. 58 (con vigenza dal 1° aprile 2010) dispone che esse siano risolte dalla Direzione generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 39-bis e 39-ter dello stesso testo unico. **La sussistenza di una giurisdizione condizionata dall'esperimento del ricorso amministrativo di carattere contenzioso** è stata usualmente negata dalla giurisprudenza costituzionale, sulla premessa che – in linea generale – non è vietata la prescrizione del pre-



ventivo rimedio amministrativo in relazione alla proponibilità dell'azione giudiziaria, ma questa dev'essere giustificata da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giudizio "e comunque il legislatore deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile". In questo senso, come noto, si è espressa la Corte Costituzionale nelle sentenze 23 novembre 1993, n. 506 (in *questa rivista*, 1994, fasc. n. 1) in tema di rimborsi dell'imposta di bollo, 27 luglio 1994, n. 360 (in *questa rivista*, 1994, fasc. n. 1) in materia di imposte sugli spettacoli 24 febbraio 1995, n. 56 (in *questa rivista*, 1995, fasc. n. 1) in tema di tasse sulle concessioni governative, e 1 aprile 1998, n. 81 (in *questa rivista*, 1998, fasc. n. 1) in tema di imposta comunale sulle arti e professioni, seguita dalla giurisprudenza della Cassazione nelle sentenze 17 aprile 1997, n. 3299 (in *questa rivista*, 1997, fasc. n. 2), riguardo alla tassa sui rifiuti e 20 marzo 2009, n. 6857 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 2) rispetto all'applicazione della c.d. *minimum tax* disciplinata dall'art. 11-bis, del D.L. n. 384 del 1992. Nell'ambito dei tributi doganali – richiamati dalla disciplina sulle accise – la Suprema Corte nella decisione 20 settembre 2006, n. 20380 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 2) ha affermato che è riservato all'operatore doganale – a prescindere dallo stadio amministrativo e dal suo compiuto svolgimento – adire l'autorità giudiziaria per far valere in quella sede le proprie ragioni a garanzia di una tutela immediata della sfera dei propri diritti che verrebbe compromessa solo se l'un rimedio condizionasse l'esercizio dell'altro, con l'effetto che **la procedura di revisione dell'accertamento non è di ostacolo all'impugnazione dell'ingiunzione medio tempore** emessa, mentre nell'ambito delle accise si veda la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXXI, 18 febbraio 2004, n. 269 (in *Mass Comm. Trib. Lombardia*, 2005, 99) secondo la quale la proposizione di un ricorso gerarchico avverso l'avviso di pagamento non preclude, nelle more, l'esercizio dell'azione giudiziaria contro l'atto impositivo essendo influente l'eventuale silenzio rifiuto formatosi per inerzia dell'Amministrazione.

**La devoluzione di ogni controversia alla giurisdizione delle Commissioni tributarie** ai sensi dell'art. 2, co. 1, del d.Lgs. n. 546 del 1992 (come modificato dall'art. 12, co. 2, della legge n. 548 del

2001) ne esclude l'attribuzione all'autorità giudiziaria ordinaria, **anche in riferimento alle sanzioni irrogate** per violazione della disciplina sulle accise, come ben evidenziato dalle sezioni unite civili della Cassazione nella sentenza 5 giugno 2008, n. 14827 (in *Riv. giur. trib.*, 2008, n. 858). Infatti è stato ben osservato che, trattandosi di pene amministrative irrogate in tema di imposta erariale sull'energia elettrica previste dall'art. 59 del d.Lgs. n. 504 del 1995 a seguito di furto di energia elettrica, la giurisdizione è tributaria anche dopo la parziale dichiarazione di illegittimità della suddetta disposizione ad opera della sentenza della Corte costituzionale 14 maggio 2008, n. 130 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 3, con nota di Nicola Pennella). Rimangono, quindi, escluse le liti relative alla richiesta, avanzata da un'azienda operante nel settore elettrico ai propri dipendenti, di restituzione di quanto versato all'Erario sulla somma la quale i dipendenti medesimi, a norma del contratto di lavoro, erano esentati dal pagare sull'erogazione di energia elettrica, ma avevano l'obbligo di versare le imposte, come ben rilevato dalla pronuncia delle sezioni unite civili 30 ottobre 2008, n. 26013 (in *Riv. giur. trib.*, 2009, n. 45).

**La tutela giudiziaria approntata dal legislatore nazionale è vincolata dalla disciplina comunitaria** soprattutto, come noto, quando quest'ultima presenta un **effetto diretto** nell'ordinamento nazionale, nel senso che può essere fatta valere da un singolo dinanzi ai giudici nazionali, effetto diretto che nel caso delle accise è stato riconosciuto riguardo alla rilevanza temporale dell'omissione del recepimento della direttiva 2003/96/CE entro il termine stabilito del 31 dicembre 2003. In questi termini si è espressa la sentenza della Corte di Giustizia 5 ottobre 2006, n. C-360/05 (in *Mass. Giust. civ.*, 2006) nei cui riguardi la decisione della Corte di Cassazione 13 febbraio 2009, n. 3553 (in *questa rivista*, 2002, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso) – rifacendosi ai principi enunciati dalla Corte di Giustizia resa sulla specifica questione nella sentenza 17 luglio 2008, n. C-226/07 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 1) – ha disapplicato l'art. 21, co. 5, TUA. Pertanto è stato riconosciuto il diritto del contribuente **all'esenzione dalla tassazione dei prodotti utilizzati per la combustione**, disposta dalla stessa direttiva, pur avendo

tenuto conto sia del potere degli Stati membri di stabilire “*condizioni ... al fine di garantire un’agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi*”, sia della facoltà degli stessi Stati di “*tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione*” stabiliti nella direttiva citata.

**L’effettività della tutela giudiziaria** è stata declinata nell’ambito delle accise dalla decisione della Corte di Giustizia UE, 20 ottobre 2011, n. C-94/10, *Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS* (in questa rivista, 2011, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), nel senso che uno Stato membro può opporsi ad una **domanda di rimborso di un’imposta** indebitamente riscossa formulata dall’acquirente su cui essa è stata **traslata per violazione della disciplina comunitaria**, poiché non è stato detto acquirente a versarla alle autorità tributarie, purché l’operatore economico possa, sulla base del diritto interno, esperire un’azione civilistica per la ripetizione dell’indebito nei confronti del soggetto passivo. Ulteriore condizione per la legittimità del rifiuto dello Stato membro alla **domanda di risarcimento** presentata dall’acquirente su cui il soggetto passivo ha traslato un’imposta indebitamente riscossa, facendo valere la mancanza del nesso causale diretto fra la riscossione dell’imposta e il danno subito, è stata individuata nel fatto che il risarcimento, da parte del soggetto passivo, del danno subito dall’acquirente non sia praticamente impossibile o eccessivamente difficile. Peraltro è stato anche rilevato come, se il rimborso da parte del soggetto passivo risultasse impossibile o eccessivamente difficile – segnatamente, in caso d’insolvenza di quest’ultimo – il principio di effettività impone che l’acquirente debba essere in grado di agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie e che, a tal fine, lo Stato membro preveda gli strumenti e le modalità procedurali necessari.

**La decorrenza dei termini per la tutela giudiziaria** è stata affrontata dalla giurisprudenza comunitaria proprio nell’ambito delle imposte di fabbricazione già con la sentenza 12 dicembre 2002, n. C-395-00, *Distillerie F.Ili Cipriani s.p.a.* (in questa rivista, 2002, fasc. n. 1) ove venne ribadito che il principio, ritenuto fondamentale dal diritto comunitario, di difesa in qualsiasi procedimento che possa

sfociare in un atto lesivo, impone che i destinatari delle relative decisioni siano messi in condizione di formulare utilmente le proprie osservazioni. In tale occasione venne rilevata **l'illegittimità di una disposizione comunitaria**, quale quella dell'art. 20, n. 3, della direttiva CEE 25 febbraio 1992, n. 12, ritenuta invalida nella misura in cui il termine di quattro mesi previsto per fornire la prova della regolarità dell'immissione al consumo di prodotti alcolici, ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa, è fatto decorrere non dal momento di conoscenza dell'illecito, ma da quello di partenza del prodotto. Infatti venne ben evidenziato come l'applicazione di tale disposizione all'ipotesi di non conoscenza dell'illecito entro il termine di presentazione delle prove a sostegno delle proprie ragioni a causa di **falsificazione della validità del documento pubblico** che evidenziava l'appuramento della regolarità dell'operazione è contrastante col principio fondamentale di difesa e la stessa Commissione europea ha riconosciuto che, poiché la notifica del procedimento di infrazione avviene sempre dopo i quattro mesi successivi alla partenza dei beni da un altro Stato membro in Stati non membri della Comunità, la prova non potrebbe mai essere data in tempo utile.

**L'autonomia tra i rapporti processuali di natura amministrativa e quelli penali** ha permesso alla giurisprudenza nazionale di legittimità di affermare, con la sentenza 15 maggio 2006, n. 11145 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n. 3, con nota di Nicola Pennella e indicazione delle successive sentenze conformi 21 aprile 2008, n. 10271, 7 agosto 2009, n. 18135), come l'autore della frode fiscale debba **opporvi all'ingiunzione nel termine perentorio di quindici giorni** di cui all'art. 18 del R.D.L. 28 febbraio 1939, n. 334, senza che occorra il previo accertamento della responsabilità penale. Ne consegue per la citata pronuncia della Corte regolatrice del diritto che in assenza del relativo ricorso alla Commissione tributaria – in primo luogo, non vale opporre la pendenza del giudizio di opposizione ad altra ingiunzione precedentemente intimata relativamente alla stessa obbligazione tributaria. In secondo luogo – la citata sentenza del Supremo collegio ha ritenuto non rilevante la presentazione di opposizione all'ingiunzione precedentemente intimata relativa-

mente alla stessa obbligazione tributaria eventualmente effettuata dagli altri coobbligati, come già rilevato nelle sentenze della Corte di Cassazione 2 maggio 1997, n. 3793, e 24 giugno 2005, n. 13694 (in *Mass. Foro it.*, rispettivamente, 1997, 289, e 2005, 785).

La rilevanza del giudicato è stata affermata dalla sentenza della Cassazione 12 gennaio 2012, n. 255 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Nicola Pennella) in tema di imposta sull'energia elettrica secondo la quale, in primo luogo, il **giudicato tra Amministrazione finanziaria e fornitore** non può essere fatto valere come tale dal fornitore stesso nei confronti del consumatore ai fini della rivalsa, posto che si tratta di *res inter alios acta*. In secondo luogo, i giudici di legittimità hanno affermato che di tale giudicato il consumatore può valersi nei confronti del fornitore, posto che quest'ultimo non può chiedere al primo più di quanto la sentenza pronunciata nei confronti suoi e dell'ente impositore abbia accertato essere il debito fiscale del fornitore, così come, se tale sentenza ha accertato l'insussistenza dell'obbligazione tributaria, nessuna rivalsa può essere esercitata nei confronti del consumatore. Peraltro la cennata decisione del Supremo collegio ha ritenuto che, risultando ineludibile il riconoscimento dell'efficacia, sia pure indiretta o mediata, della sentenza sul rapporto tributario nei confronti del terzo, anche se emessa senza la partecipazione di questo al giudizio, la situazione soggettiva del terzo risulta, pertanto, necessariamente incisa dalla situazione oggetto dell'accertamento autoritativo e, al riguardo, la Corte regolatrice del diritto ha reputato che la società presso la quale è stata effettuata la verifica è legittimata a spiegare nella controversia tra il fornitore e l'Amministrazione finanziaria intervento adesivo dipendente in quanto titolare di un interesse giuridicamente rilevante e qualificato, determinato dalla sussistenza di un rapporto giuridico sostanziale fra adiuvante e adiuvaio e dalla necessità di impedire che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi o indiretti del giudicato.

**Sui rapporti tra diversi atti amministrativi, la giurisprudenza di merito** ha rilevato con la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. VII di Milano, 13 gennaio 2011, n. 1,

l'illegittimità dell'atto di contestazione e di irrogazione delle sanzioni parametriche al tributo evaso, già oggetto di accertamento e di annullamento da parte del giudice tributario, in quanto l'atto di contestazione è collegato all'ammontare del tributo evaso, con l'effetto che l'annullamento della pretesa tributaria si riverbera anche sull'atto di contestazione. A sua volta la pronuncia della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. XXIX di Palermo, 6 giugno 2012, n. 81, ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria non può pretendere un diritto di credito nei confronti di una contribuente sollevando eccezioni pregiudiziali già passate in giudicato in procedimenti precedenti nei quali la stessa Amministrazione finanziaria non si sia opposta e che la decisione tributaria non si può basare su un precedente penale passato in giudicato che non rileva circa l'ammissione di responsabilità del condannato.

## PARTE IV

### Prodotti sottoposti a imposta

di Filippo Mancuso

*4.1. Prodotti energetici: nozione e criteri di tassazione. 4.2. Segue: oli lubrificanti. 4.3. Segue: esenzioni e riduzioni d'imposta. 4.4 Gas naturale. 4.5 Energia elettrica. 4.6 Alcole e bevande alcoliche.*

#### **4.1. Prodotti energetici: nozione e criteri di tassazione**

La disciplina dell'accisa sugli oli minerali, prevista dagli artt. da 21 a 26 del TUA, ha formato oggetto di un'ampia revisione ad opera del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 (in circolare Assonime n. 68 del 2007), che ha recepito nel nostro ordinamento la direttiva 2003/96/CE, del 27 ottobre 2003, che ristrutturava il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. In particolare, per quanto riguarda le disposizioni dell'art. 21 del TUA, al comma 1, sono **qualificati come “energetici” una serie di prodotti** individuati attraverso i codici della Nomenclatura Combinata (NC). Al comma 2 dell'art. 21 cit. sono riportati i prodotti energetici cosiddetti “tradizionali” per i quali è fissato un livello (minimo) di tassazione (v. allegato I al TUA): in sostanza, si tratta degli oli minerali comunemente impiegati come carburante per motori o come

combustibile per riscaldamento (ad es.: benzine, petrolio lampante, gasolio, oli combustibili, gas di petrolio liquefatti), a cui sono stati aggiunti, rispetto alla previgente formulazione della norma, altri prodotti (ad es. il carbone, la lignite e il coke di carbon fossile), mentre la voce “gas metano” è stata sostituita con quella di “gas naturale”.

Per gli altri prodotti energetici, diversi cioè da quelli per i quali è previsto un livello (minimo) di accisa, il comma 3 dell’art. 21 del TUA stabilisce il ricorso al **criterio di “equivalenza”**, già adottato in passato, nonché la loro sottoposizione a vigilanza fiscale. Secondo tale criterio, i prodotti energetici per i quali non è stabilito un livello di accisa, allorché destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori o come combustibili per riscaldamento, sono tassati, a seconda dell’uso, con la stessa aliquota vigente per il carburante o per il combustibile equivalente per cui è previsto un livello di accisa. Al riguardo, con la sentenza 3 aprile 2014, cause riunite n. C-43/13, *Kronos Titan* e n. C-44/13, *Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service* (in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia – chiamata a pronunciarsi sulla corretta applicazione del criterio di “equivalenza”, **anche in relazione al criterio di “utilizzo”** – ha affermato che un’interpretazione della normativa comunitaria (cfr.: art. 2, par. 3, dir. 2008/118/CE, recepito nel nostro ordinamento, come detto, dal comma 3 dell’art. 21, TUA) in virtù della quale gli Stati membri sono tenuti ad applicare a tutti i prodotti utilizzati come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento l’aliquota prevista, rispettivamente, per un altro carburante per motori o un altro combustibile per riscaldamento consente di ravvicinare i regimi impositivi nazionali, evitando che uno stesso prodotto sia tassato in taluni Stati membri come carburante per motori laddove, in altri Stati membri, sia invece soggetto all’aliquota relativa ai combustibili per riscaldamento: così interpretato, il meccanismo istituito dalla normativa in esame contribuisce effettivamente al buon funzionamento del mercato interno e consente, nel contempo, di escludere eventuali distorsioni della concorrenza tra prodotti utilizzati per gli stessi fini. La Corte ha, quindi, ritenuto che si debba, in un primo momento, determina-



re l'utilizzazione – come carburante per motori o combustibile per riscaldamento – che venga fatta del prodotto di cui trattasi, prima di accertare, in un secondo momento, quale sia, a seconda dei casi, il carburante o il combustibile equivalente ai sensi della citata normativa. Relativamente alla **nozione di equivalenza del prodotto**, secondo i giudici comunitari essa deve essere interpretata sotto il profilo della sostituibilità o dell'intercambiabilità dei prodotti energetici in esame. Occorre, quindi, verificare se uno dei prodotti per i quali è stabilito un livello minimo di imposizione possa essere utilizzato come sostituto di detti prodotti energetici al fine di conseguire il risultato voluto nella specie; in tal modo, è garantito che due prodotti che assolvano la stessa funzione siano tassati sulla base della stessa aliquota. Laddove non vi sia sostituzione, invece, occorre individuare, caso per caso, il carburante per motori o il combustibile per riscaldamento che, alla luce delle sue proprietà e della sua destinazione, sia il più prossimo al prodotto di cui trattasi, rispettando in tal modo l'obbligo di distinguere i carburanti per motori dai combustibili per riscaldamento per quanto attiene ai prodotti per i quali i livelli minimi di imposizione non siano stati singolarmente fissati su scala dell'Unione europea.

Il criterio di tassazione per equivalenza trova applicazione anche al comma 4 dell'art. 21 del TUA, secondo cui è sottoposto ad accisa con l'aliquota prevista per il carburante equivalente qualsiasi prodotto, diverso dai prodotti energetici enumerati al citato comma 1 dello stesso art. 21, utilizzato, destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita come **carburante per motori o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti**; questi prodotti possono essere sottoposti a vigilanza fiscale anche quando non sono destinati ad impieghi tassabili. La Corte di Cassazione si è pronunciata con la sentenza n. 27669 dell'11 dicembre 2013 (in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), nell'ambito di una controversia volta ad accertare se sia dovuta, o meno, l'accisa su una miscela – composta, nel caso di specie, da alcole metilico (detto anche “metanolo”), olio di ricino e nitrometano – impiegata per l'alimentazione di micromotori a scoppio destinati ad azionare modelli in scala ridotta di auto, navi ed aerei.

In relazione al presupposto d'imposta fondato sulla utilizzazione del prodotto, i giudici di legittimità hanno rilevato che la norma in esame non pone quale elemento indefettibile una corrispondenza, né una "assimilazione merceologica" tra i prodotti indicati nei diversi commi dell'art. 21 del TUA, distinguendo nettamente tra la nozione di "prodotto-olio minerale" (identificato sempre con il codice di Nomenclatura Combinata, NC) e quella di "carburante o combustibile" (che si caratterizza, invece, esclusivamente in relazione al tipo di funzione energetica svolta dal prodotto). In particolare, la normativa in esame prende in considerazione determinati prodotti che, teoricamente esclusi da imposizione, vengono tuttavia assoggettati ad accisa in relazione alla loro **potenziale destinazione od al loro specifico utilizzo come carburante o combustibile**, venendo in rilievo quale presupposto impositivo *"l'intero ciclo economico del prodotto, dalla fabbricazione al consumo"* ed avendo, quindi, riguardo la norma *"alla destinazione d'uso impressa ab origine dalla fabbrica, alla eventuale indicazione di impiego pubblicizzata nella fase di distribuzione o comunque risultante dalle specifiche modalità di vendita, alla concreta destinazione da parte del consumatore finale"*. In questi termini, si vedano anche la sentenza 28 marzo 2012, n. 4950 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso), pronunciata in relazione a un prodotto venduto come decerante per auto e costituito da una miscela (composta per il 94% da petrolio lampante, il 5% da acqua ragia e l'1% da profumo) potenzialmente idonea alla combustione e alla carburazione, l'ordinanza 16 ottobre 2011, n. 21538 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso, ove l'indicazione delle successive, conformi sentenze 13 aprile 2012, n. 5859, n. 5860, n. 5861, n. 5862 e n. 5863), relativa ad una miscela composta per il 75 per cento da gasolio e per il 25 per cento da biodiesel, usata come carburante e la sentenza 17 gennaio 2005, n. 814 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso), relativa a un prodotto (denominato biothermo, composto per circa il 65 per cento da petrolio lampante e per il restante 35 per cento circa da olii vegetali) destinato ad uso combustibile per riscaldamento.

Nell'ambito della citata sentenza n. 27669 del 2013, la Cassazione

ha inoltre rilevato che, non potendosi considerare esaustivo l'elenco di prodotti individuati dalla nomenclatura combinata potenzialmente destinabili, o concretamente utilizzati, come "carburanti o combustibili" – avuto riguardo agli imprevedibili impieghi dei diversi prodotti nelle applicazioni tecniche ed al costante sviluppo delle ricerche scientifiche – con il comma 4 dell'art. 21 del TUA è stata, dunque, introdotta una **disposizione di chiusura, alla quale non sono estranei anche fini antielusivi**, volta a ricomprendere nella sfera di imposizione "ogni prodotto" (e, quindi, qualsiasi altro prodotto non ascrivibile ad alcuna delle categorie merceologiche di oli minerali già disciplinate nei precedenti commi) destinato, messo in vendita o concretamente impiegato come "carburante", venendo pertanto in questo caso in rilievo il prodotto, in relazione al presupposto impositivo, non per le sue caratteristiche fisico-chimiche (assimilabili od affini a quelle degli oli minerali), ma per la sua specifica funzione economica, in quanto bene "sucedaneo" ai prodotti definiti come oli minerali, essendo di fatto utilizzato per ottenere il medesimo risultato energetico. L'orientamento interpretativo della Cassazione trova conferma nella giurisprudenza comunitaria (v. i principi affermati nella sentenza della Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa n. C-517/07, *Afton Chemical*, in questa rivista, 2009, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), nonché nella prassi amministrativa nazionale (v. la comunicazione dell'Agenzia delle dogane, prot. n. 62533/R.U. del 9 dicembre 2008).

Ulteriori ipotesi in cui trova applicazione il criterio di "tassazione per equivalenza" sono contemplate ai commi 5 e 12 dell'art. 21 del TUA. È, invero, sottoposto ad accisa con l'aliquota prevista per il prodotto energetico equivalente **qualsiasi idrocarburo (liquido o solido)**, esclusa la torba – che resta pertanto fuori dal campo di applicazione dell'accisa – diverso dai prodotti energetici indicati al comma 1 dell'art. 21 cit., da solo o in miscela con altre sostanze, utilizzato, destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita **come combustibile per riscaldamento** (comma 5); il medesimo comma 5 ripropone, inoltre, la deroga, già contenuta nel previgente art. 21 del TUA, al criterio di tassazione per equivalenza, sottoponendo alle aliquote previste per gli oli combustibili densi gli idrocarburi,

destinati ad essere utilizzati come combustibili, ottenuti dalla depurazione e dal trattamento delle miscele e dei residui oleosi di recupero. Le miscele dei prodotti energetici, tra loro o con altre sostanze, sempreché siano autorizzate dall'Amministrazione doganale, assolvono l'imposta secondo le caratteristiche della miscela risultante (comma 12) e cioè l'aliquota di accisa relativa al carburante o combustibile equivalente, tenuto conto di quanto precisato dall'ex Dipartimento delle dogane in tema di "combustibile equivalente" (v. la circolare n. 299/D del 16 novembre 1995, secondo la quale *"per combustibile equivalente non deve intendersi quello che presenta caratteristiche chimico-fisiche analoghe a quelle del prodotto da tassare, ma quello che può essere sostituito, nel particolare impiego, dal prodotto di che trattasi"*). Al riguardo, la Cassazione ha affermato che, ai fini della tassazione, il criterio che rileva è la **effettiva destinazione-utilizzazione del prodotto e non la sua composizione chimica**, così da evitare l'elusione delle tariffe attraverso la produzione di prodotti miscelati, componendo i prodotti fra loro o con altre sostanze (in tal senso, si veda le citate sentenze n. 4950 del 2012 e n. 814 del 2005).

Con la sentenza 2 ottobre 2014, pronunciata nella causa n. C-426/12, X (in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia ha fornito indicazioni sul corretto significato da attribuire alla **nozione di "uso combinato"**, nel contesto di una controversia relativa alla domanda di rimborso dell'imposta nazionale sui combustibili applicata nei Paesi Bassi sul carbone utilizzato per esigenze connesse all'attività di produzione dello zucchero; l'impiego del carbone in tale processo produttivo consente, infatti, di ottenere anche un sottoprodotto – chiamato "fanghi di carbonatazione" e costituito principalmente da carbonato di calcio – utilizzato nel settore agricolo come fertilizzante calcareo per mantenere e migliorare l'equilibrio del pH, nonché per migliorare la struttura dei terreni agricoli. Tra i "consideranda" della direttiva n. 2003/96/CE cit., si legge che *"i prodotti energetici dovrebbero essere essenzialmente disciplinati dal quadro comunitario quando sono usati come combustibile per riscaldamento o carburante per motori. A questo riguardo è nella natura e nella logica del sistema tributario*

*escludere dal campo di applicazione comunitario l'uso combinato di prodotti energetici e l'uso di prodotti energetici per fini diversi dall'utilizzazione come carburante, nonché i processi mineralogici ...*". In coerenza con il principio sopra enunciato, la direttiva del 2003 non si applica agli usi combinati dei prodotti energetici e tale ipotesi si verifica (art. 2, par. 4, lettera b, secondo alinea) quando un prodotto energetico *"è utilizzato sia come combustibile per riscaldamento che per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento. L'uso dei prodotti energetici per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici è considerato uso combinato"*. Al riguardo, la Corte rileva che l'utilizzazione di un prodotto energetico sfugge alla sfera di applicazione della citata direttiva del 2003 solamente qualora il prodotto stesso, nella sua funzione di fonte energetica, venga utilizzato per fini diversi dall'utilizzazione come carburante o come combustibile. In tal senso, può sussistere un uso combinato del prodotto energetico oggetto di combustione nell'ambito di un processo di fabbricazione laddove, come nel caso di specie, tale processo non possa concludersi senza l'impiego di una sostanza di cui sia pacifico che possa essere generata unicamente dalla combustione del prodotto energetico medesimo. Atteso che il prodotto energetico di cui – cioè, il carbone – viene impiegato come fonte di energia nel processo di fabbricazione al fine di ottenere il gas esclusivamente generato dalla combustione del prodotto energetico stesso, per la Corte è lecito ritenere che tale funzione di fonte energetica ben costituisca oggetto di due usi concomitanti. Per contro, se un gas generato dalla combustione costituisce non il prodotto richiesto ai fini della realizzazione del processo di produzione, bensì un residuo di tale processo che viene semplicemente valorizzato, non vi è uso combinato del prodotto energetico medesimo; in tal senso, il solo fatto che il gas generato costituisca una materia prima in un processo di fabbricazione distinto – come quello, nel caso di specie, della produzione di fertilizzanti agricoli – non può essere sufficiente per ritenere che sussista uso combinato del prodotto energetico oggetto di combustione. La Corte ha, infine, affermato il principio secondo cui uno Stato membro può legittimamente accogliere, nella pro-

pria normativa nazionale, una portata più restrittiva della nozione di “uso combinato” rispetto a quella rivestita nell’art. 2, par. 4, lett. b), secondo trattino, della direttiva 2003/96/CE, ai fini dell’imposizione di una tassa su prodotti energetici sottratti alla sfera di applicazione della direttiva medesima, ribadendo che l’esclusione dei prodotti di cui trattasi dalla sfera di applicazione della direttiva 2003/96/CE significa che gli Stati membri sono competenti per tassare i prodotti energetici in questione nel rispetto del diritto dell’Unione (v., in tal senso, la sentenza 5 luglio 2007, cause riunite C 145/06 e C 146/06, *Fendt Italiana*, nel “Focus normativo” pubblicato il 9 luglio 2007 sul sito internet [www.assonime.it](http://www.assonime.it)).

La **possibilità di applicare a determinati “prodotti energetici” altre imposte indirette aventi “finalità specifiche”** – riconosciuta agli Stati membri dall’art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE, relativa al regime generale delle accise (in precedenza: art. 3, par. 2, dir. 92/12/CEE), purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l’IVA – ha formato oggetto di ripetute pronunce della Corte di Giustizia. Al riguardo, i giudici comunitari hanno affermato che le due condizioni – cioè, il perseguimento di “finalità specifiche” ed il rispetto delle regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell’IVA – sono volte, in linea di principio, ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi (in questi termini, v. le sentenze 24 febbraio 2000, causa n. C-434/97, in *Racc. giur.*, 2000, pag. I-1129, e 9 marzo 2000, causa n. C-437/97, *EKW e Wein & Co*, in *Racc. giur.*, 2000, pag. I-1157) ed hanno carattere cumulativo.

Con particolare riferimento alla prima delle menzionate condizioni, dalla giurisprudenza della Corte risulta che **una “finalità specifica” è una finalità che non sia puramente di bilancio** (oltre alle sentenze già citate, v. anche 10 marzo 2005, causa n. C-491/03, *Hermann*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1358-1377). Con la sentenza 5 marzo 2015, causa n. C-553/13, *Statoil Fuel & Retail Eesti* (in *questa rivista*, 2015, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia ha affermato che, affinché la destinazione predeterminata del gettito di un’imposta gravante su prodotti sottoposti ad accisa consenta di considerare che tale imposta persegue una finalità specifica ai sensi

dell'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118 cit., è necessario che l'imposta in questione miri, di per se stessa, a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata e, quindi, che sussista un **nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la predetta finalità specifica**. In assenza di un siffatto meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, invero, un'imposta che grava sui prodotti soggetti ad accisa può essere considerata perseguire una finalità specifica ai sensi della citata disposizione soltanto qualora tale imposta sia concepita – quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta – in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti nel senso di consentire la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio, mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo (in questi termini, v. la sentenza 27 febbraio 2014, causa n. C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso).

#### 4.2. Segue: oli lubrificanti

Secondo la giurisprudenza comunitaria, **gli oli lubrificanti utilizzati per fini diversi dall'uso come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento costituiscono prodotti diversi dai "prodotti sottoposti ad accisa"** di cui all'art. 1, par. 1, della direttiva 2008/118/CE del 16 dicembre 2008 e, pertanto, gli Stati membri possono prelevare imposte su questi prodotti a condizione che tali imposte non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse all'attraversamento delle frontiere (v., in tal senso, la sentenza pronunciata il 5 luglio 2007 nelle cause riunite n. C-145/06 e n. C-146/06, *Fendt Italiana*, nel "Focus normativo" pubblicato il 9 luglio 2007 sul sito internet [www.assonime.it](http://www.assonime.it)).

Con la sentenza 12 febbraio 2015, causa n. C-349/13, *Oil Trading Poland* (in *questa rivista*, 2015, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), i giudici comunitari hanno rilevato che la possibilità per gli Stati membri di prelevare imposte su prodotti diversi da quelli soggetti al regime dell'accisa armonizzata è subordinata alla sola condizione che tali prelievi non diano luogo, "negli scambi fra Stati membri", a "formalità

*connesse all'attraversamento delle frontiere*". Pertanto, a differenza di quanto previsto per i prodotti soggetti al predetto regime, il par. 3 del medesimo art. 1 della direttiva del 2008 non prevede che le imposte in questione debbano essere di tipo diverso dall'accisa armonizzata o che debbano perseguire finalità specifiche: ne consegue, secondo la Corte, che l'art. 1, par. 3, cit. non osta, in quanto tale, a che gli Stati membri applichino a prodotti diversi da quelli soggetti al regime dell'accisa armonizzata un'imposta disciplinata da norme identiche a quelle di tale regime. Per quanto riguarda la **nozione di "formalità connesse all'attraversamento delle frontiere"**, la Corte ha affermato che, in linea con la propria giurisprudenza, se l'obiettivo di una formalità imposta all'importatore di un prodotto soggetto ad un'imposta nazionale è quello di garantire il pagamento del debito corrispondente all'importo di tale imposta, una siffatta formalità è connessa al fatto generatore di quest'ultima e non già all'attraversamento di una frontiera ai sensi di tale disposizione (v., in tal senso, le sentenze del 18 gennaio 2007, causa n. C-313/05, *Brzeziński*, in *Racc. giur. com.*, 2007, pag. I-00513 e del 3 giugno 2010, n. C-2/09, *Kalinchev*, in *Racc. giur. com.*, 2010, pag. I-04939).

Con riferimento all'**imposta nazionale di consumo sugli oli lubrificanti**, l'art. 62 del testo unico delle accise (TUA, emanato con decreto legislativo n. 504 del 1992) assoggetta ad imposizione, tra l'altro, gli oli lubrificanti quando sono destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione, mentre il criterio generale di tassazione accolto nelle direttive comunitarie di riferimento del 1992 era quello di assoggettare a tributo gli oli minerali solo se utilizzati come carburanti o combustibili; per gli oli lubrificanti recuperati dal processo di rigenerazione degli oli usati già immessi in consumo, i cosiddetti oli lubrificanti rigenerati, era inoltre prevista originariamente l'applicazione dell'imposta di consumo con l'aliquota ridotta pari al 50% dell'aliquota intera. La Commissione dell'Unione europea, con proprio parere motivato reso il 12 novembre 1999, aveva dichiarato illegittima la predetta imposta di consumo – e, di conseguenza, anche l'aliquota ridotta prevista per i lubrificanti rigenerati – in quanto ritenuta incompatibile con i principi sanciti dalle direttive comunitarie del 1992 ed aveva invitato lo Stato italiano



ad abolire il tributo. Il legislatore nazionale, in aderenza al suddetto invito, aveva avviato la soppressione del tributo sottoposto a censura, prevedendo contestualmente l'istituzione di un contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale. Al parere di cui sopra aveva fatto poi seguito la sentenza della Corte di Giustizia, pronunciata il 25 settembre 2003 nell'ambito della causa n. C-437/01 (in *Dir. e Prat. Trib. Int.*, 2004, 2, 320), con la quale i giudici comunitari avevano rilevato la violazione da parte dell'Italia degli obblighi imposti dalle direttive del 1992 per avere mantenuto in vita l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti dopo la scadenza fissata nello stesso parere della Commissione europea, da cui è derivato l'obbligo per il nostro Paese di restituire agli aventi diritto l'imposta ritenuta illegittima.

Al riguardo, la Cassazione ha affermato, con la sentenza pronunciata il 26 ottobre 2011 nella causa n. 22282 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), che il termine biennale previsto, a pena di decadenza, per richiedere il rimborso dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti doveva decorrere dalla data in cui la Corte di giustizia aveva dichiarato la non conformità della normativa nazionale al diritto comunitario e non, invece, dalla data del pagamento dell'imposta.

Nell'ambito della legge Finanziaria per il 2006 (cfr.: art. 1, comma 116, della legge 23 dicembre 2005, n. 266), il legislatore nazionale era intervenuto per ribadire la legittimità dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, a seguito dell'entrata in vigore della direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dei prodotti energetici; successivamente, però, l'art. 13 del decreto-legge n. 135 del 25 settembre 2009 (convertito, con modificazioni, dalla legge 20 novembre 2009, n. 166), ha disposto la soppressione della citata norma della Finanziaria per il 2006 al fine di superare i rilievi formulati in materia dalla Commissione europea – nell'ambito della procedura di infrazione n. 2004/2190, che ha portato al deferimento dello Stato italiano dinanzi alla Corte di Giustizia (v. causa C-572/08) – e adeguare, quindi, il quadro normativo nazionale a quello comunitario (v. il "Focus normativo" pubblicato il 2 ottobre 2009 sul sito internet [www.assonime.it](http://www.assonime.it)).

### 4.3. Segue: esenzioni e riduzioni d'imposta

L'art. 24, comma 1, del TUA stabilisce che, ferme restando le disposizioni generali in tema di esenzioni (cfr.: art. 17 del TUA, in par. 2.3 della presente Rassegna) e le altre norme comunitarie relative al regime delle agevolazioni d'imposta, gli **impieghi dei prodotti energetici ammessi all'esenzione dall'accisa o all'applicazione di un'aliquota d'imposta ridotta** sono elencati nella Tabella A allegata al TUA. Al comma 2, l'art. 24 cit. aggiunge che le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata, che può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14 del TUA (in par. 3.4 della presente Rassegna).

Al punto 2 della citata Tabella A è disposta l'esenzione per i prodotti energetici impiegati come **“carburanti per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto e per i voli didattici”**; come riportato nella nota (1) al punto in esame, per “aviazione privata da diporto” si intende l'uso di un aeromobile *“da parte del proprietario o della persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarlo in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopo non commerciale 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”*.

Tale regime di esenzione recepisce nel nostro ordinamento quanto previsto dall'art. 14, par. 1, lett. b), della direttiva n. 2003/96/CE (in precedenza, cfr.: art. 8, par. 1, lett. b, direttiva n. 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali), che ha formato oggetto della sentenza della Corte di Giustizia 21 dicembre 2011, causa n. C-250/10, *Haltergemeinschaft* (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso), pronunciata nell'ambito di una controversia volta ad accertare la legittimità del diritto al rimborso dell'accisa gravante sul carburante utilizzato per un aeromobile che una **società concede in noleggio a terzi**. In particolare, la società proprietaria del velivolo – ma priva della licenza di esercizio, considerata obbligatoria per le imprese di trasporti aerei dalla normativa nazionale – noleggia l'aeromobile, unitamente al carburante necessario, alle società del proprio gruppo e ad altre

imprese, che lo utilizzano principalmente per i loro fini aziendali e, in via residuale, per motivi turistici; la società noleggiante fattura ai propri clienti le ore di volo effettuate – il prezzo comprende il carburante acquistato e la relativa accisa – ed annota nelle proprie scritture contabili distintamente i voli compiuti per le diverse finalità. Secondo i giudici comunitari, la concessione o la negazione dell'esenzione dipende da come l'aereo è gestito, cioè se è utilizzato per scopi commerciali o per la navigazione privata da diporto: nella misura in cui le operazioni di navigazione aerea non servono direttamente alla fornitura, da parte di imprese associate o altre società, di un servizio di trasporto aereo a titolo oneroso, tali usi non possono essere assimilati all'utilizzo di un aeromobile a fini commerciali e, pertanto, non rientrano nel regime di esonero in esame. In precedenza, con la sentenza del 1° dicembre 2011, causa n. C-79/10, *Systeme Helmholtz* (in questa rivista, 2011, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia aveva affermato che le operazioni di navigazione aerea effettuate da una società per il **trasporto di proprio personale** presso clienti o luoghi di svolgimento di fiere commerciali per mezzo di un proprio apparecchio, ai fini dello sviluppo della propria attività – vale a dire, lo sviluppo e la distribuzione di componenti elettroniche e di software – non possono essere assimilate all'utilizzazione di un aeromobile a fini commerciali, ai sensi e ai fini dell'applicazione dell'art. 14, par. 1, lett. b, della direttiva 2003/96/CE e non ricadono, quindi, nell'esenzione fiscale per il carburante utilizzato per la navigazione aerea prevista da tale disposizione, trattandosi di operazioni di navigazione aerea non direttamente funzionali alla prestazione di un servizio aereo a titolo oneroso. La Corte ha, inoltre, aggiunto che i carburanti utilizzati per l'effettuazione di voli di andata e ritorno verso un'officina di manutenzione aeronautica non ricadono nella sfera di applicazione dell'art. 15, n. 1, lett. j, della citata direttiva 2003/96, non potendo quindi beneficiare delle relative esenzioni o riduzioni, totali o parziali, del livello di tassazione previste dalla norma medesima. L'esenzione dall'accisa è previsto anche per i prodotti energetici impiegati come **“carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, con esclusione delle imbar-**

cazioni private da diporto” e come “**carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci, e per il dragaggio di vie navigabili e porti**” (cfr.: punto 3, Tabella A allegata al TUA). Con riferimento alla disposizione comunitaria di cui all’art. 8, par. 1, lett. c, della direttiva n. 92/81/CEE cit. (ora: art. 14, par. 1, lett. c, direttiva 2003/96/CE), che stabilisce l’esenzione dall’imposta per gli oli minerali (ora: prodotti energetici) “*usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), ma non in imbarcazioni private da diporto*”, la Corte di Giustizia si è pronunciata nell’ambito di una controversia volta ad acclarare se il carburante consumato da un escavatore installato su una nave potesse beneficiare del regime di esenzione in parola (cfr.: sentenza 10 novembre 2011, n. C-505/10, *Partrederiet Sea Fighter*, in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso). La fattispecie oggetto della controversia si riferiva, in particolare, ad una nave appositamente costruita per lavori di scavo e costruzione nell’acqua, fornita di un escavatore fisso installato in coperta, dotato del proprio motore e serbatoio di carburante; tale escavatore funziona indipendentemente dal motore di propulsione della nave ed il carburante utilizzato per riempire il serbatoio del motore dell’escavatore proviene dal serbatoio principale della nave. Al riguardo, i giudici comunitari hanno concluso che il consumo degli oli minerali ad opera dell’escavatore non è esente da accisa, poiché trattasi di consumo totalmente indipendente dalla propulsione della nave sulla quale è fissato l’escavatore e che, come tale, non può considerarsi inerente allo spostamento della nave stessa.

In precedenza, con la sentenza pronunciata il 1° marzo 2007 nella causa n. C-391/05, *Jan De Nul* (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia aveva già chiarito che la **nozione di “acque comunitarie”**, prevista dall’art. 8, par. 1, lett. c), cit. si riferisce a tutte le acque di natura tale da essere attraversate dall’insieme delle navi marittime, incluse quelle aventi la maggiore stazza, in grado di percorrere vie marittime a fini commerciali, precisando che rientrano nella sfera di applicazione della **nozione di “navigazione”**, ai sensi della norma de qua, le manovre effettuate da una draga trasportatrice nel corso di operazioni d’a-

spirazione e scarico dei materiali, vale a dire gli spostamenti inerenti all'esecuzione delle attività di dragaggio.

Nell'ambito della giurisprudenza nazionale, con sentenza n. 3282 del 2 marzo 2012 (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 2, con nota di commento di Filippo Mancuso), la Cassazione ha affermato il principio secondo cui i prodotti petroliferi destinati a **provvista di bordo** nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque comunitarie fruiscono dell'esenzione dall'accisa unicamente se il loro approvvigionamento avviene presso gli impianti per la distribuzione dei prodotti petroliferi agevolati previsti dal regolamento di cui al decreto ministeriale n. 577 del 16 novembre 1995.

Con la sentenza 6 agosto 2008, n. 21174 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso, ove l'indicazione della successiva pronuncia 31 marzo 2010, n. 7838), la Cassazione ha interpretato il punto 4 della Tabella A cit., in cui è prevista l'applicazione di un'**aliquota agevolata – pari al 30 per cento dell'aliquota normale – per gli impieghi di prodotti energetici “nei trasporti ferroviari di passeggeri e merci”**. In tal modo, è stata recepita nel nostro ordinamento la previsione (art. 8, comma 2, lett. c, della direttiva 92/81/CEE), secondo cui *“gli Stati membri possono applicare esenzioni o riduzioni totali o parziali dell'aliquota di accisa agli oli minerali o ad altri prodotti destinati agli stessi impieghi, usati sotto controllo fiscale ... nel settore dei trasporti ferroviari di passeggeri e di merci”*. La riduzione d'imposta in parola ha formato oggetto di un ampio contenzioso tra l'Amministrazione doganale e le società che vantano il diritto al rimborso delle somme versate all'Erario, a titolo di accisa ad aliquota intera sugli oli minerali impiegati nei trasporti ferroviari interni allo stabilimento, in conseguenza del mancato riconoscimento dell'agevolazione da parte degli Uffici Tecnici. A seguito della pronuncia di varie sentenze sfavorevoli – con le quali i giudici di merito avevano ritenuto che il trattamento agevolativo de qua dovesse applicarsi a tutti i trasporti su rotaia, giudicando la posizione interpretativa assunta sulla questione dall'Amministrazione eccessivamente restrittiva – l'Agenzia delle dogane aveva diramato le proprie argomentazioni difensive con nota n. 103776/1V/02 del 17 gennaio 2003. In tale declaratoria, l'Agenzia ribadiva il proprio

orientamento – secondo cui, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione prevista dalla Tabella A, assume rilevanza la natura oggettiva dell'attività svolta – ammettendo l'accesso al beneficio de qua non soltanto ai soggetti che svolgono istituzionalmente attività di trasporto ferroviario, ma anche a quelle *“imprese che svolgono una diversa attività economica, per i soli trasporti svolti sui raccordi collegati con la rete ferroviaria”*, ritenuti *“simili per natura e finalità a quelli effettuati dalle imprese di trasporto su rotaia”* ed escludendo, nel contempo, dall'agevolazione *“gli impieghi di oli minerali con natura e finalità diverse (es. trasporti interni) per i quali, oggettivamente, non vi è un'attività di trasporto ferroviario, bensì soltanto l'utilizzo di un determinato sistema di movimentazione (rotaia)”*; a quest'ultimo riguardo, l'Agenzia delle dogane aggiungeva che la ratio dell'agevolazione di cui al punto 4) della Tabella A, *“in conformità con le direttive comunitarie, è quella di favorire i trasporti ferroviari, ossia i collegamenti a mezzo rotaia tra località diverse, avuto riguardo al servizio reso alla collettività”* e che il legislatore *“ha riconosciuto indiscriminatamente il beneficio a favore dell'oggettiva attività di trasporto ferroviario, da chiunque svolta”*, concludendo che diversa si appalesa, invece, *“la situazione per i consumi di gasolio impiegato per i trasporti ferroviari all'interno di uno stabilimento tra un reparto e l'altro, quale attività rispondente ad esigenze organizzative interne e non alla generale politica dei trasporti”*. La Suprema Corte ha ritenuto che l'agevolazione in parola non possa trovare applicazione nel caso di **impieghi di carburante per trasporti ferroviari eseguiti all'interno di uno stabilimento produttivo**, con argomentazioni che sembrano avallare il soprarichiamato orientamento ministeriale, concludendo che il riferimento delle norme soprarichiamate a *“passeggeri e merci”* è talmente ampio e generico da far *“senza dubbio desumere un uso pubblicistico del servizio”* – riferito, cioè, all'intera comunità – mentre, nella specie, si tratta di *“un servizio meramente privato di economia industriale, all'interno di uno stabilimento appartenente alla stessa società che è proprietaria sia della linea ferroviaria, che dello stabilimento, che dei materiali trasportati, per cui questi ultimi fino al momento della loro uscita dallo stabilimento non potrebbero nemmeno essere definiti merci, ma materiali*

*soggetti a lavorazione prima e, una volta finito l'iter industriale, prodotto finito*".

Con la sentenza 29 dicembre 2010, n. 26289 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso, ove l'indicazione della successiva, conforme pronuncia 20 novembre 2013, n. 25966), la Cassazione ha affermato che l'art. 1, ultimo comma, della legge 21 luglio 1965, n. 939 – concernente il trattamento tributario delle costruzioni, modificazioni, trasformazioni e riparazioni navali, in base al quale “*i combustibili ed i lubrificanti occorrenti per tutte le prove degli apparati motori completi e dei macchinari in genere installati su navi di nuova costruzione o in esercizio, sono ammessi all'esenzione dal dazio, nonché dall'imposta di fabbricazione e dalla corrispondente sovrimposta di confine*” – deve considerarsi tacitamente abrogato ad opera del TUA, per incompatibilità con il combinato disposto dell'art. 24 del decreto legislativo n. 504 del 1995 e del punto 8 della tabella A allegata a tale decreto, in base al quale, per gli oli minerali (ora: prodotti energetici) “*impiegati in prove sperimentali, collaudo di motori di aviazione e marina e revisione dei motori di aviazione*”, è prevista l'applicazione dell'aliquota ridotta pari al 30% dell'aliquota normale (in questi termini, cfr.: circolare 21 gennaio 2005, n. 4/D, dell'Agenzia delle dogane). Secondo i giudici di legittimità, tale conclusione trova fondamento nel superamento della normativa che regola lo specifico settore cantieristico ad opera del nuovo contesto comunitario, ostativo a disposizioni nazionali di protezione di particolari attività (in questo senso, v. la sentenza delle Sezioni Unite n. 21547 del 12 ottobre 2009, in *questa rivista*) ed a tributi, quali l'imposta di fabbricazione e la sovrimposta di confine, ritenuti ormai incompatibili con le accise armonizzate. In tal senso, la Cassazione rileva che l'opera di riordino e di coordinamento compiuta dal legislatore con il TUA, “*anche in relazione alle esigenze derivanti dal processo di integrazione europea*”, non consente di ritenere, sul piano logico-sistematico, che possa essere sopravvissuta a tale riordino una disposizione agevolativa finalizzata all'impiego di oli minerali in un determinato settore industriale nazionale, in contrasto con la ratio del TUA; né può valere, in senso contrario, che le disposizioni finali del TUA (art. 68) non han-

no espressamente ricompreso l'art. 1 della legge n. 939 del 1965 nella elencazione delle abrogazioni effettuate, dovendosi ritenere tale elencazione – secondo i giudici di legittimità – non tassativa, bensì meramente esemplificativa. Secondo i giudici di legittimità, infine, la riportata formulazione di esenzione della legge del 1965 (“*i combustibili e i lubrificanti occorrenti per le prove degli apparati completi e dei macchinari in genere installati su navi mercantili ... sono ammessi all'esenzione ...*”) non può ritenersi differente (seppure più ridondante) e quindi “speciale” rispetto alla disposizione di riduzione dell'aliquota al 30%, di cui alla Tabella A, n. 8, allegata al TUA del 1995 (“*prove sperimentali, collaudo di motori di aviazione e marina ...*”), trattandosi di previsioni (agevolazioni per oli minerali usati nel collaudo di motori marini, oltreché di aviazione) sostanzialmente sovrapponibili, per le quali la legge successiva svolge funzione abrogatrice della precedente.

Con riferimento alla norma (art. 14, n. 1, lett. a, della direttiva n. 2003/96/CE) che, pur prevedendo di esentare dalla tassazione “***i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità e l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa***”, riconosce tuttavia agli Stati membri “*la facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale*”, la Corte di Giustizia si è pronunciata nel senso di affermarne l'efficacia diretta nell'ordinamento nazionale e, di conseguenza, la possibilità di essere fatta valere da un singolo dinanzi ai giudici nazionali – per quanto riguarda il periodo di tempo durante il quale lo Stato membro interessato aveva ommesso di recepire la direttiva nell'ordinamento interno entro il termine prescritto – nell'ambito di una controversia volta ad evitare l'applicazione di una normativa nazionale con essa incompatibile e ottenere il rimborso di un'imposta ad essa contraria (cfr.: sentenza 17 luglio 2008, causa n. C-226/07, *Flughafen Köln/Bonn*, in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso). Rifacendosi ai principi enunciati dalla Corte di Giustizia, la Cassazione – con la sentenza 13 febbraio 2009, n. 3553 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso) – ha preso atto della natura *self-executing* della direttiva 2003/96/CE, concludendo per la disapplicazione del comma 5 dell'art. 21 del TUA, vigente



*ratione temporis*, per via della sua contrarietà alla normativa comunitaria, con conseguente riconoscimento del diritto della società ricorrente all'esenzione dalla tassazione degli oli vegetali utilizzati per la combustione al fine di produrre elettricità (in merito alle agevolazioni previste per i prodotti energetici impiegati nella produzione, diretta o indiretta, di energia elettrica, cfr.: punto 11, Tabella A allegata al TUA).

Con la sentenza 4 giugno 2015, causa n. C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (in *questa rivista*, 2015, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia ha affermato che la normativa nazionale tedesca che ha istituito, per il periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2016, un'imposta sull'utilizzazione di combustibile nucleare per la produzione commerciale di energia elettrica – imposta volta a generare entrate fiscali che devono in particolare contribuire, nel contesto di una manovra di bilancio, in applicazione del principio “chi inquina paga”, a ridurre gli oneri derivanti per il bilancio federale dal necessario risanamento del sito minerario di Asse II, nel quale sono stoccati rifiuti radioattivi provenienti dall'utilizzazione di combustibile nucleare – è compatibile con il diritto dell'Unione. Nel contesto di tale pronuncia, i giudici comunitari hanno rilevato che **il combustibile nucleare non rientra nella definizione di “prodotto energetico”** ai fini della direttiva del 2003 (cfr.: art. 2, par. 1, direttiva 2003/96/CE; *in terminis*, v. anche la successiva sentenza 1° ottobre 2015, causa n. C-606/13, *OKG*, in *questa rivista*, fascicolo n. 4 del 2015, con nota di commento di Filippo Mancuso) e, dunque, non ricade sotto l'esenzione prevista dall'art. 14, par. 1, lett. a), cit. per i “*prodotti energetici ... utilizzati per produrre elettricità*”.

Infine, in merito alla previsione del punto 14 della Tabella A del TUA – che prevedeva, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, **l'esenzione da accisa per gli oli minerali impiegati nella produzione di ossido di alluminio** – la Cassazione si è pronunciata (cfr.: sentenza 6 novembre 2013, n. 24903, in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso) nell'ambito di una controversia attinente all'attività di trasformazione, per conto terzi, della bauxite in allumina svolta mediante l'utilizzo di olio combustibile denso, impiegato nel processo produttivo che si articola in due

fasi essenziali: una prima sequenza di attività, raggruppabili sotto il nome di ciclo caustico, che sfocia nella produzione di allumina idrata, ossia di idrossido di alluminio o idrato; una fase finale di calcinazione dell'idrato, diretta ad eliminare dall'idrossido di alluminio le molecole di acqua in esso presenti, ottenendo, in tal modo, l'allumina anidrata o ossido di alluminio. In tale contesto, i giudici di legittimità – rifacendosi alla normativa (decisione del Consiglio n. 224/2001 del 12 marzo 2001) e alla giurisprudenza (sentenze del Tribunale di 1° Grado CE, 12 dicembre 2007, nn. T-50/06, T-56/06, T-60/06, T-62/06 e T-69/06 e 21 marzo 2012, nn. T-50/06 RENV, T-56/06 RENV, T-60/06 RENV, T-62/06 RENV e T-69/06 RENV) comunitaria – hanno escluso la possibilità di prendere in considerazione alcuna l'idrossido di alluminio ai fini dell'esenzione da accisa in esame. Vale la pena di aggiungere, peraltro, che la previsione agevolativa riportata nel punto 14 della Tabella A cit. è stata soppressa in occasione del recepimento nel nostro ordinamento, ad opera del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, della direttiva 2003/96/CE: in particolare, l'esenzione per gli oli minerali impiegati nella produzione di ossido di alluminio è stata soppressa per rendere coerente il richiamato punto 14 con quanto disposto dal comma 13 del riformulato art. 21 del TUA, che dispone, in aderenza al dettato della direttiva del 2003, la generale esclusione da accisa dei prodotti impiegati nei processi metallurgici, tra i quali rientra anche la produzione di ossido di alluminio (v. la circolare Assonime n. 68 del 2007, par. 17).

Con specifico riferimento a talune **misure agevolative per determinati impieghi del gasolio**, previste al di fuori del TUA, con la sentenza 10 maggio 2013, n. 11172 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Cassazione ha affermato la natura tributaria del beneficio riconosciuto “*al gasolio usato come combustibile per riscaldamento*” dall'art. 8, comma 10, lett. c, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 (in circolare Assonime n. 12 del 1999). Al riguardo, è utile ricordare che la citata previsione della legge n. 448 del 1998 dispone un aumento delle accise sul gasolio per riscaldamento, per finalità ecologiche, prevedendo che i maggiori introiti fiscali così realizzati devono essere impiegati, tra

l'altro, per ridurre il prezzo pagato dagli utenti finali, nelle zone a clima più rigido, per l'acquisto di gasolio per riscaldamento, in modo tale da neutralizzare sostanzialmente, per tali utenti, l'aumento dell'accisa disposto in via generale. Il regolamento di attuazione della disciplina agevolativa in esame, adottato con il d.P.R. n. 361 del 1999, precisa (art. 1, comma 2) che il beneficio compensativo in esame è concesso mediante *“accredito d'imposta, effettuato secondo le modalità di cui all'art. 6 del decreto del Ministro delle finanze 12 dicembre 1996, n. 689, nei confronti degli esercenti impianti o depositi, a scopo commerciale, dove sono detenuti i prodotti soggetti od assoggettati ad accisa, nonché dei rappresentanti fiscali, tenuti a fornire, ad un prezzo che trasferisca all'acquirente il suddetto beneficio, gasolio usato come combustibile per riscaldamento, a titolari d'impianti o loro rappresentanti, intestatari delle fatture, che abbiano presentato la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ... attestante ... l'ubicazione dell'impianto situato nei comuni ricadenti nella zona climatica F di cui al d.P.R. 26 agosto 1993, n. 412, nelle province nelle quali oltre il settanta per cento dei comuni ricade nella predetta zona climatica F e nei comuni non metanizzati ricadenti nella zona climatica E ... nonché nei comuni della regione Sardegna e delle isole minori ... nel quale il prodotto verrà impiegato”*.

Con la successiva sentenza 16 maggio 2014, n. 10733 (in questa rivista, 2014, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso), la Cassazione ha riconosciuto la legittimità della domanda di rimborso dell'accisa relativa al beneficio – come detto, la riduzione del costo del gasolio usato come **combustibile per riscaldamento in determinate zone climatiche** – presentata da una società che aveva dapprima acquistato a prezzo pieno il gasolio da depositi terzi e poi lo aveva rivenduto direttamente ai consumatori finali a prezzo agevolato, ancorché tale società non fosse né titolare del deposito dal quale proveniva il carburante, né avesse chiesto l'accredito relativo all'agevolazione riconosciuta al consumatore finale, né avesse osservato le disposizioni del citato d.P.R. n. 361 del 1999.

Per quanto riguarda, invece, l'agevolazione fiscale prevista, ai fini delle accise, a sostegno dell'autotrasporto (v. art. 1 del decreto-legge 26 settembre 2000, n. 265, convertito, con modificazioni, dalla

legge 23 novembre 2000, n. 343) in forma di credito d'imposta sul **gasolio per autotrazione utilizzato da determinate categorie di esercenti attività di autotrasporto** merci su strada e da alcune categorie dell'autotrasporto di persone – fruibile mediante l'utilizzo del predetto credito in compensazione ex art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero mediante il rimborso della relativa somma – con la sentenza 8 maggio 2012, n. 7879 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso, ove l'indicazione delle pronunce conformi di pari data nn. 7881, 7882 e 7883, nonché della successiva sentenza 11 dicembre 2013, n. 27673), la Cassazione ha affermato la natura decadenziale del termine fissato per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta dall'art. 4, comma 3, del regolamento attuativo della disciplina in esame, emanato con il d.P.R. 9 giugno 2000, n. 277, pur in assenza di un'espressa qualificazione di perentorietà (in tema di rimborso, v. la presente Rassegna, par. 3.4).

#### 4.4 Gas naturale

In chiusura delle disposizioni del testo unico delle accise dedicate al regime di tassazione dei prodotti energetici (cfr.: Capo II, artt. da 21 a 26), l'art. 26 del TUA stabilisce la specifica disciplina per il gas naturale prevedendone, in linea generale, l'assoggettamento ad accisa ove "*destinato alla **combustione per usi civili e per usi industriali, nonché all'autotrazione***". Tale disciplina ha formato oggetto di ampia revisione in occasione dell'adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni in materia di accisa armonizzata sul gas naturale introdotte dalla direttiva 2003/96/CE. Sul piano terminologico, in tale occasione è stata disposta la sostituzione delle espressioni "metano" o "gas metano", ovunque ricorrano nel TUA, con la dizione "gas naturale".

La questione relativa alla qualificazione del prodotto in esame e al regime fiscale ad esso applicabile trae origine, nel previgente regime, dalla previsione dell'art. 21, comma 2, lett. e) del TUA, secondo cui "*... sono sottoposti ad accisa ... i prodotti di cui al codice NC 2711, ad esclusione del gas naturale ...*". La formulazione della

citata norma aveva dato luogo a un ampio contenzioso tra l'Amministrazione doganale e le società erogatrici di gas metano, le quali sostenevano che tale prodotto, costituito allo stato naturale da una miscela di metano e di altri gas, perviene all'utenza praticamente senza subire modificazioni rispetto alla composizione presente in natura, in quanto i trattamenti semplici che il prodotto subisce prima del suo impiego (operazioni di pulizia, di riduzione della pressione, di odorizzazione) non sono in grado di modificare detta composizione determinando cambiamenti strutturali delle catene molecolari dei componenti della miscela gassosa di cui trattasi; da tale assunto discendeva che il prodotto in questione fosse da classificare, anziché alla voce NC 27112900 (altri gas) che ne comportava l'assoggettamento ad accisa, alla voce NC 27112100 (gas naturale allo stato gassoso) che ne escludeva invece la tassazione in base alla soprarichiamata normativa. Tale impostazione aveva, peraltro, trovato la netta opposizione da parte dell'Amministrazione doganale che, alla luce dei chiarimenti contenuti nelle note esplicative alla nomenclatura della tariffa doganale e di altre considerazioni di ordine tecnico-giuridico, aveva ritenuto che proprio i trattamenti semplici ai quali vengono sottoposte le miscele gassose estratte dal sottosuolo costituiscono il discrimine per la corretta classificazione doganale delle stesse, giungendo alla conclusione che *“la miscela di gas può essere qualificata come ‘gas naturale’ soltanto se possiede le caratteristiche di composizione di un ‘gas greggio’, cioè le caratteristiche di un gas a ‘bocca pozzo’ che si identificano con quelle presenti all’interno del giacimento”* (in questo senso, v. nota dell'Agenzia delle dogane prot. n. 103519/IV del 15 novembre 2002).

Con la sentenza n. 23513 del 12 settembre 2008 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), la Cassazione aveva affermato che il metano, pur rimanendo fondamentalmente un gas di origine naturale, non è tuttavia utilizzabile allo stato naturale (cioè così come estratto) e che, per poterlo impiegare, deve essere necessariamente sottoposto a trattamenti fisici di separazione (quali la disidratazione, il degasolinaggio, l'eliminazione di anidride solforosa e ossidi di carbonio ed altre impurità): al momento della distribuzione e commercializzazione, quindi, non può più essere

considerato come gas naturale nell'accezione prevista dalla norma in esame, non essendo più così come è stato estratto ma avendo subito delle modifiche pur se non strutturali. Il contrasto di opinioni ed i residui dubbi interpretativi circa la tassabilità del prodotto in questione sono stati eliminati proprio in occasione della riforma del quadro normativo di riferimento per la tassazione dei prodotti energetici, in quanto – nel modificare la formulazione del citato art. 21 del TUA – sono ora sottoposte ad accisa tutte le sostanze rientranti nella più generica voce NC 2711, alla quale la miscela gassosa appartiene sia che venga considerata “gas naturale” di cui alla voce NC 27112100 (o 27111100), sia una miscela gassosa appartenente alla voce NC 27112900 (sul punto, v. la circolare Assonime n. 68 del 2007, par. 2).

In tema di **trattamento fiscale agevolato previsto per gli usi industriali del gas naturale**, l'art. 10 del decreto-legge 7 febbraio 1977, n. 15 (convertito, con modificazioni, dalla legge 7 aprile 1977, n. 102), stabiliva che “*il gas metano usato come combustibile per impieghi diversi da quelli delle imprese industriali ed artigiane è assoggettato ad imposta di consumo*”. Con la sentenza 12 settembre 2008, n. 23516 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), la Cassazione ha affermato che, al fine di individuare i casi in cui l'impiego del gas sia destinato ad “usi industriali” – e, quindi, esente dall'imposta – occorre far **riferimento alla nozione di “attività industriale” ex art. 2195, comma 1, n. 1, del codice civile**; nozione che, come è noto, ricomprende l'attività “*diretta alla produzione di beni o di servizi*”. Il rinvio alla nozione di attività industriale ex art. 2195 cod.civ. per l'individuazione degli “usi industriali” – in passato, come detto, esenti dall'imposta di consumo, oggi soggetti all'applicazione di un'aliquota più favorevole rispetto agli “usi civili”, ai sensi dell'art. 26 del TUA – era stato già affermato in precedenza dalla Cassazione con le sentenze n. 1384 del 1987 (in *Rass. Trib.*, 1987, II, 636) e n. 8185 del 1995 (in *GT Riv. Giur. Trib.*, 1996, 123). Si segnala, inoltre, che è orientamento ormai consolidato anche dell'Amministrazione doganale – ai fini dell'assoggettamento dei consumi di gas naturale alla più favorevole aliquota per combustione per “usi industriali” – che il prodotto in questione

venga utilizzato “*da parte di un soggetto che eserciti un’attività industriale, ossia un’attività economica professionalmente esercitata e organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi, con scopo di lucro ... nell’ambito dello svolgimento della predetta attività industriale*” (in questi termini, v. la nota dell’Agenzia delle dogane n. 4941/V del 12 marzo 2008).

Sulla questione se un’azienda ospedaliera possa legittimamente beneficiare dell’aliquota d’accisa agevolata per gli usi industriali del gas naturale, la Cassazione ha rilevato che le aziende ospedaliere erogano prestazioni in regime di ricovero ospedaliero a ciclo continuativo e, più in generale, di assistenza degli ammalati attraverso l’organizzazione di capitali e lavoro realizzata mediante strutture normalmente dotate di una complessa ed articolata organizzazione tecnica di capitale e di lavoro, alla quale si affianca ordinariamente l’attività di diagnostica, anch’essa sicuramente classificabile all’interno delle attività industriali di produzione di servizi, la stessa concludendosi attraverso i referti di laboratorio elaborati nell’ambito di tale attività. Secondo il Supremo Collegio, non può pertanto revocarsi in dubbio che **l’attività posta in essere dalle aziende ospedaliere è a pieno titolo attività industriale** alla stregua dell’art. 2195 cod. civ., comma 1, n. 1 e, come tale ha diritto a fruire dell’agevolazione prevista in tema di uso industriale del gas metano (cfr.: sentenza 6 novembre 2013, n. 24908, in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso, ove l’indicazione delle conformi pronunce, in pari data, n. 24909 e n. 24910).

In precedenza, con la sentenza 8 maggio 2013, n. 10763 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso), la Cassazione aveva escluso che all’attività ospedaliera si potesse estendere, in via interpretativa, l’agevolazione testualmente prevista dall’art. 26 cit. per gli impieghi del gas metano da combustione “nel settore alberghiero”. A giudizio della Corte, non era sostenibile l’equiparazione tra la somministrazione di vitto ed alloggio, effettuata ai degenti dell’ospedale, e l’attività alberghiera, ricompresa dall’art. 26 del TUA tra le attività industriali, soggette ad aliquota di accisa agevolata. Sul punto, i giudici di legittimità osservarono che l’attività ospedaliera non può essere assimilata tout court all’attività al-

berghiera (in questo senso, si veda la sentenza 29 maggio 2012, n. 8558, in *CED Cassazione*, 2012), atteso che il complesso ed atipico rapporto che si instaura tra l'ospedale o la casa di cura e il paziente non si esaurisce – come la suddetta attività – nella mera fornitura di prestazioni di natura lato sensu alberghiera (somministrazione di vitto e alloggio), ma consiste anche, e soprattutto, nella messa a disposizione del personale medico ausiliario e di quello paramedico nonché nell'apprestamento dei medicinali e di tutte le attrezzature necessarie, anche in vista di eventuali complicanze (tra le tante, si vedano la sentenza a Sezioni Unite 1° luglio 2002, n. 9556, in *Diritto e Giustizia*, 2002, f. 34, con nota di Rossetti; 14 luglio 2004, n. 13066, in *Danno e Resp.*, 2005, 5, 537; 13 aprile 2007, n. 8826, in *CED Cassazione*, 2007). Pertanto, stante la finalizzazione principale dell'attività ospedaliera all'assistenza medica ed alla cura dei degenti, cui l'attività lato sensu alberghiera è del tutto accessoria e strumentale, una assimilazione tout court dei due tipi di attività, ai fini dell'imposizione, non poteva ritenersi giuridicamente corretta. Con la sentenza 18 giugno 2010, n. 14802 (in *questa rivista*, fascicolo n. 4 del 2010, con nota di commento di Filippo Mancuso), la Cassazione ha ribadito il principio secondo cui per gli **impieghi di gas metano negli esercizi di ristorazione** trova applicazione non l'aliquota piena prevista per gli usi civili, bensì quella agevolata per gli usi industriali, sempre che l'impiego del combustibile abbia luogo negli stessi locali in cui viene svolta l'attività produttiva (in tal senso, v. la sentenza n. 10279 del 4 maggio 2007, in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso, ove l'indicazione di successiva pronuncia conforme 18 giugno 2007, n. 14096). Sotto il profilo procedurale, i giudici di legittimità hanno affermato che l'autocertificazione prodotta dal contribuente a riprova della propria asserita attività "artigianale" per accedere al predetto trattamento agevolato può assumere valenza meramente indiziaria, costituendo cioè "indizio valido all'accertamento delle modalità e dei luoghi in cui è stato svolto il tipo di attività" e non, invece, dignità di prova, "in quanto la parte non può derivare elementi di prova a proprio favore, ai fini dell'osservanza dell'onere di cui all'art. 2697 c.c. da proprie dichiarazioni non asseverate da terzi" (in tal senso, v. le sentenze n.



5321 del 10 marzo 2006 e n. 26937 del 15 dicembre 2006, in *Mass. Giur. It.*, 2006).

Sono compresi negli “usi industriali” – soggetti, come detto, a un’aliquota di accisa più favorevole rispetto agli “usi civili” – gli “*impieghi del gas metano ... come combustibile ... nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che hanno le caratteristiche tecniche indicate nell’articolo 11, comma 2, lettera b), della legge 9 gennaio 1991, n. 10, anche se riforniscono utenze civili ...*”. È utile precisare che, con il termine “teleriscaldamento”, si fa riferimento al riscaldamento “a distanza” di abitazioni, scuole, ospedali, ecc., mediante una rete di tubazioni che distribuisce l’acqua calda o il vapore provenienti da una grossa centrale di produzione. Al fine di produrre il calore necessario, la centrale può essere alimentata con diversi combustibili, quali il gas naturale, gli oli combustibili, il carbone, la biomassa o anche i rifiuti. Qualora l’acqua calda o il vapore siano recuperati nell’ambito del processo di produzione dell’energia elettrica, si parla di “cogenerazione”. Con la sentenza 18 marzo 2009, n. 6253 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso), la Cassazione ha respinto l’interpretazione “omnicomprensiva” secondo la quale andrebbero considerati “industriali” tutti gli impieghi di gas metano nel processo di cogenerazione, a prescindere dall’utilizzo finale dell’utente. Secondo i giudici di legittimità, infatti, la *ratio* della previsione agevolativa va individuata nell’intenzione del legislatore di favorire la sostituzione del riscaldamento domestico con il riscaldamento a distanza e non, invece, di consentire l’uso a piacimento dell’energia termica ricevuta: di conseguenza, risulta improprio parlare di teleriscaldamento nel caso di fornitura di vapore destinabile a scelta dell’utente ad una finalità piuttosto che ad un’altra, sicché, nel momento in cui costui si avvale di uno scambiatore di calore per destinare il vapore ricevuto al riscaldamento dei propri locali, si esula dalla figura del teleriscaldamento – e, di conseguenza, non può trovare applicazione il più favorevole trattamento riservato agli “usi industriali” del gas metano – posto che le operazioni necessarie al riscaldamento dell’acqua non vengono più compiute a distanza, bensì nei locali di esso utente e nei limiti in cui costui decide di provvedervi desti-

nando una quota variabile di vapore necessaria al raggiungimento di quello scopo. Con la successiva sentenza n. 19753 del 19 settembre 2014 (in *questa rivista*, 2014, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso), la Cassazione ha affermato che l'esenzione concessa per la produzione di energia elettrica non può estendersi anche alla contemporanea produzione di calore per il teleriscaldamento, dal momento che tale esenzione è collegata alla natura del prodotto finale e non alle modalità del processo produttivo ed è giustificata dall'intento di evitare un appesantimento dei costi per i consumatori, essendo l'energia elettrica, a differenza del calore, sottoposta ad imposta erariale di consumo (ora: accisa).

#### **4.5. Energia elettrica**

L'introduzione di una specifica tassazione armonizzata sull'energia elettrica costituisce una delle principali novità recate dalla direttiva 2003/96/CE, che ristrutturata il quadro normativo per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Al fine di recepire nel nostro ordinamento le previsioni di tale direttiva, è stata operata una significativa revisione delle norme del Titolo II (artt. da 52 a 60) del TUA ad opera del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 (in circolare Assonime n. 68 del 2007, par. 15). Come emerge anche dalla modifica della rubrica del predetto Titolo II, a seguito del recepimento della menzionata direttiva del 2003, l'imposta sull'energia elettrica – pur mantenendo la natura di imposizione sul consumo – si è trasformata da tributo nazionale ad accisa armonizzata.

La normativa di riferimento in materia di tassazione dell'energia elettrica è costituita, come detto, per l'imposta erariale (ora: accisa), dagli artt. 52 e ss. del testo unico delle accise (TUA), emanato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, nonché dalle relative addizionali, ora abrogate. Più precisamente, per la disciplina dell'addizionale comunale e provinciale all'accisa sull'energia elettrica, il riferimento è all'art. 6 del decreto-legge 28 novembre 1988, n. 511 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 gennaio 1989, n. 20), abrogato – a decorrere dal 1° aprile 2012 – dall'art. 4,

comma 10, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44: sul tema, si veda la circolare Assonime n. 11 del 2012, par. 3.2.2); l'addizionale erariale all'imposta sull'energia elettrica, istituita dall'art. 4 del decreto-legge 30 settembre 1989, n. 332 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 novembre 1989, n. 384: in circolare Assonime n. 122 del 1990), è stata invece soppressa, con decorrenza dal 1° gennaio 2001, dall'art. 28 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Finanziaria 2001, in circolare Assonime n. 14 del 2001).

Con riferimento alle modalità di determinazione della tassazione dell'elettricità, la Cassazione ha affermato il principio secondo cui l'imposta erariale di consumo (ora, come detto: l'accisa) sull'energia elettrica e le relative addizionali devono essere commisurate al **consumo effettivo di energia elettrica** (cfr.: sentenza 12 settembre 2008, n. 23530, in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso).

Secondo i giudici di legittimità, la normativa di riferimento in materia considera **l'officina di energia elettrica (e il contatore) quale "strumento normale della misurazione dei consumi"** (in questi termini, cfr.: sentenza 23 novembre 2011, n. 24687, in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso). A sostegno di tale orientamento interpretativo, la Cassazione richiama il dettato dell'art. 54 del TUA – e, in particolare, del comma 2 – in base al quale *"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"*, precisando che tale disposizione può trovare applicazione anche con riferimento all'officina del consumatore. Pronunciandosi in relazione all'ipotesi di un **processo produttivo unitario gestito dallo stesso soggetto giuridico mediante stabilimenti industriali situati in diverse località della medesima provincia**, la Cassazione ha quindi concluso per l'impossibilità di considerare cumulativamente i consumi di energia di tutti gli stabilimenti, dovendosi invece attribuire precipua rilevanza al luogo di fornitura e collegare, pertanto, la tassazione ai consumi effettuati presso le officine dei singoli stabilimenti nei

quali l'energia era effettivamente fornita e consumata.

Sul tema della **non cumulabilità dei consumi** di energia effettuati nell'ambito di un processo produttivo gestito dallo stesso soggetto giuridico, mediante due stabilimenti industriali situati in due diverse località della medesima provincia, la Cassazione (con la sentenza n. 24258 del 18 novembre 2011, in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso) ha affermato che tali due fabbriche realizzano due distinti ed autonomi "punti di acquisto", sebbene al loro interno si eserciti la medesima attività, sicché nel caso di specie si versa nell'ipotesi regolata dal menzionato art. 54, comma 2, TUA: pertanto, ai fini impositivi, assume rilevanza la circostanza della distinta considerazione delle due fabbriche, o per effetto della diversa "presa dell'officina venditrice", o per effetto della diversa localizzazione delle "stazioni di produzione". Al riguardo, la Cassazione ha concluso che il disposto dell'art. 6 del D.L. n. 511 del 1988 – in base al quale l'addizionale provinciale sul consumo di energia elettrica è applicata "*per ogni chilowattora di consumo di energia elettrica ... per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, per tutte le utenze, fino al limite massimo di 200.000 chilowattora di consumo al mese*" – debba trovare applicazione separatamente e ripetutamente in relazione al computo del consumo soglia (i 200.000 kWh mensili di cui si è detto) ai fini dell'addebito dell'addizionale. La Corte ha aggiunto, inoltre, che non può paventarsi – come sostenuto dalla società contribuente – una illegittima discriminazione tra soggetti che svolgano la medesima attività produttiva avvalendosi di una sola officina, rispetto a quelli che dispongono invece di più officine, proprio perché la "*natura dell'imposta di consumo – non correlata con un indice di capacità impositiva ma semplicemente connessa con la quantità delle merci immesse in commercio – non suppone paragone tra posizioni soggettive, in termini di soggezione al prelievo*".

Con la sentenza 19 aprile 2013, n. 9567 (in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Cassazione è intervenuta nell'ambito di una controversia in materia di imposizione sui consumi dell'energia elettrica, volta a chiarire la natura dei rapporti intercorrenti tra **Amministrazione finanziaria, fabbricante di energia e consumatore del prodotto**. In particolare, la controversia

si riferisce ad una verifica compiuta presso la sede di una società, al fine di controllare le fatture di acquisto di energia elettrica emesse dal fornitore, che applicavano l'esenzione dall'addizionale comunale e provinciale – istituita dall'art. 6, comma 2, del decreto-legge 28 novembre 1988, n. 511, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 gennaio 1989, n. 20 (nel testo vigente *ratione temporis*) – per i consumi superiori ai 200.000 chilowattora mensili; tale verifica consentì di acclarare che diversi locali di proprietà della società erano stati ceduti in locazione ad imprese dedite a ricerche e studi in campo farmaceutico e che tali imprese utilizzavano apparecchiature a bassa potenza, con consumi mensili inferiori alla soglia minima utile per la fruizione dell'esenzione in parola. Al riguardo, la Cassazione ha chiarito che le disposizioni di riferimento in materia di imposizione sui consumi di energia elettrica, nella formulazione antecedente alla menzionata riforma del 2007, stabiliscono che **il soggetto passivo del rapporto tributario è il fornitore dell'energia**: in tal senso, l'art. 52 del TUA precisava che “*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*”; in esito al pagamento dell'imposta, il fornitore può riversarne l'onere economico sul consumatore mediante rivalsa, così come era espressamente previsto dall'art. 56 del TUA (“*L'imposta è versata dal fabbricante direttamente in tesoreria, con diritto di rivalsa sui consumatori*”). Sulla base della soprariportata normativa di riferimento, la Cassazione afferma che l'imposta di consumo sull'energia elettrica è dovuta dai soggetti che forniscono direttamente il prodotto al consumatore, di guisa che soggetto passivo dell'imposta è il fornitore del prodotto; quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'imposta è su di lui traslato in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico. Conseguentemente, il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge soltanto tra l'Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente i prodotti; ad esso è del tutto estraneo l'utente consumatore. I due rapporti, quello fra fornitore ed Amministrazione finanziaria e quello fra fornitore e consumatore, si pongono quindi su due piani diversi: il primo ha rilievo tributario, il secondo civilistico.

Tale impostazione trova conferma, peraltro, nella consolidata giurisprudenza, sia nazionale (v. le sentenze, a Sezioni Unite: 26 giugno 2009, n. 15032, in *questa rivista*; 19 dicembre 2009, n. 26280, in *questa rivista*; 8 aprile 2010, n. 8312, in *questa rivista*; 8 novembre 2012, n. 19289, in *questa rivista*), sia comunitaria (v. le sentenze della Corte di Giustizia UE: 20 ottobre 2011, n. C-94/10, *Danfoss A/S e Sauer-Danfoss ApS*, in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso; 15 dicembre 2011, n. C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA*, in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 1, con nota di Thomas Tassani).

Con riferimento al caso di specie, la Cassazione ha poi precisato che la società presso la quale è stata effettuata la verifica assume la veste di consumatore, anche se abbia ceduto a terzi quote di energia – circostanza, peraltro, da essa contestata – giacché essa non ha acquisito la qualità di fabbricante, non avendo adempiuto gli obblighi di denuncia posti in carico a “*chi intenda esercitare un’officina di produzione di energia elettrica*”, funzionali al rilascio della relativa licenza di esercizio. Sul punto, il Supremo Collegio aggiunge che una tale licenza rientra nel novero delle autorizzazioni costitutive, che non hanno la funzione di rimuovere limiti, bensì di ammettere il soggetto ad operare in sfere che, altrimenti, gli sarebbero giuridicamente precluse: la mancanza di licenza, dunque, esclude il diritto allo svolgimento dell’attività e, per quel che concerne la controversia in esame, l’assunzione della qualità di soggetto passivo, in quanto fabbricante, in capo alla società. Risulta, dunque, indubitabile che il soggetto passivo del rapporto tributario sia il soggetto fornitore e non già, invece, la società che ha ceduto parte dei propri locali in locazione a terzi.

Si ricorda che sulla questione relativa alla presenza di una pluralità di soggetti nel medesimo “opificio industriale” in forza di un **contratto c.d. di “multiservizio”** – che prevede la messa a disposizione di locali aziendali a soggetti terzi, unitamente all’erogazione di un complesso di servizi (fornitura di acqua, elettricità, riscaldamento, climatizzazione, ritiro rifiuti, guardiania, etc.), a fronte di un corrispettivo omnicomprendivo, determinato forfaitariamente – la prevalente giurisprudenza di merito si è espressa nel senso di ritenere

che i consumi di energia elettrica ivi effettuati possono essere considerati unitariamente, ai fini sia del superamento della soglia che dà diritto all'esenzione dall'imposta erariale, sia dell'applicazione dell'addizionale provinciale alla sola società che mette a disposizione i predetti locali (in questi termini, v. Comm. Trib. Reg. Milano, sez. staccata di Brescia, sez. LXVII, 28 febbraio 2011, n. 79/67/11, in *questa rivista*, 2011, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso e, sull'argomento, si veda anche l'Approfondimento Assonime n. 6 del 2011). Nella sentenza n. 9567 del 2013, la Cassazione ritiene indubbio che, tra il rapporto tributario intercorrente fra l'Amministrazione e il fornitore, da un lato, ed il rapporto civilistico intercorrente tra il fornitore e la società cessionaria dell'energia, dall'altro, vi sia un rapporto di dipendenza, in quanto sull'onere economico che il fornitore ha il diritto di traslare sulla società mediante la rivalsa incidono, nell'*an* e nel *quantum*, l'effettivo debito d'imposta del fornitore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, anche la decisione in ordine all'avviso di accertamento riguardante tali imposte. Secondo il Supremo Collegio, il giudicato tra Amministrazione finanziaria e fornitore non può essere fatto valere come tale dal fornitore stesso nei confronti del consumatore ai fini della rivalsa, posto che si tratta di *res inter alios acta*, ma di tale giudicato il consumatore può valersi nei confronti del fornitore, posto che quest'ultimo non può chiedere al primo più di quanto la sentenza pronunciata nei confronti suoi e dell'ente impositore abbia accertato essere il debito fiscale del fornitore; così come, se tale sentenza ha accertato l'insussistenza dell'obbligazione tributaria, nessuna rivalsa può essere esercitata nei confronti del consumatore. Conseguentemente, risulta ineludibile il riconoscimento dell'efficacia, sia pure indiretta o mediata, della sentenza sul rapporto tributario nei confronti del terzo, anche se emessa senza la partecipazione di questo al giudizio: la situazione soggettiva del terzo risulta, pertanto, necessariamente incisa dalla situazione oggetto dell'accertamento autoritativo. Al riguardo, la Cassazione conclude che, nel caso di specie, la società presso la quale è stata effettuata la verifica è, in definitiva, titolare di un interesse giuridicamente rilevante e qualificato, determinato dalla sussistenza di un rapporto giuridico so-

stanziale fra adiuvante e adiuvalo e dalla necessità di impedire che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi o indiretti del giudicato e, come tale, è legittimata a spiegare nella controversia tra il fornitore e l'Amministrazione finanziaria intervento adesivo dipendente (*in terminis*, v. la sentenza 12 gennaio 2012, n. 255, in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Nicola Pennella).

L'incertezza sulla **assoggettabilità, o meno, alle addizionali sul consumo** – erariale e provinciale – **di taluni impieghi dell'energia elettrica negli opifici industriali** ha determinato il legislatore a chiarire la sua intenzione con una norma di interpretazione autentica della normativa con l'art. 4 del decreto-legge 28 giugno 1995, n. 250, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 1995, n. 349, ove si stabilisce che è assoggettata alle predette addizionali “... anche l'energia elettrica impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento di processi industriali veri e propri”, mentre “non è assoggettata alle addizionali l'energia elettrica utilizzata come materia prima nei processi industriali elettrochimici ed elettrometallurgici ivi comprese le lavorazioni siderurgiche e delle fonderie”. Con la circolare ministeriale 6 ottobre 1995, n. 260/D, l'Amministrazione Finanziaria aveva affermato la natura interpretativa di tale norma solo per la parte in cui la stessa aveva chiarito l'assoggettamento alle addizionali dell'energia utilizzata come “riscaldamento”, mentre ne aveva affermato il carattere innovativo – negandone, quindi, la retroattività – per la parte in cui aveva, invece, chiarito la non assoggettabilità alle addizionali stesse dell'energia elettrica, utilizzata come “materia prima” nei processi industriali suddetti. Tale interpretazione è stata, però, ripetutamente respinta dalla Cassazione – la quale ha rilevato come l'intera norma abbia, in realtà, carattere interpretativo ed abbia, come tale, efficacia retroattiva – con le sentenze 28 luglio 1999, n. 8182 (in *questa rivista*, 2000, n. 179), 26 luglio 1996, n. 6776 (in *Il fisco*, 1996, 10841), 6 maggio 1998, n. 4565 (in *Mass. Foro It.*, 1998, 474), 28 aprile 1998, n. 4316 (in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, II, 1097).

Nel pronunciarsi in ordine alla corretta applicazione della sopra-riportata norma interpretativa, la Cassazione ha affermato che



la mancata ottemperanza alle prescrizioni imposte dall'art. 53 e dall'art. 55, comma 8, del d.lgs. n. 504 del 1995 – riguardanti, rispettivamente, la preventiva denuncia di officina elettrica e la predisposizione, su richiesta dell'Amministrazione, di speciali congegni di sicurezza o apparecchi atti ad impedire l'impiego dell'energia elettrica a scopo diverso da quello dichiarato – non produce effetti preclusivi del diritto alle esenzioni o alle agevolazioni. Secondo la Corte, infatti, gli adempimenti previsti dalle citate norme del TUA non costituiscono il presupposto indefettibile per il sorgere delle relative posizioni giuridiche soggettive, bensì risultano – rispettivamente – funzionali al rilascio della licenza d'esercizio ovvero sottese a rendere più agevoli accertamenti e controlli contabili-amministrativi (in questi termini, v. anche la sentenza n. 12589 del 2004, in *Gius.*, 2004, 4211). Per la Cassazione, il diritto all'esenzione di che trattasi può essere utilmente esercitato ove si dia la dimostrazione, con gli altri **mezzi istruttori predisposti dalla legge** – diversi dagli accorgimenti tecnici previsti dal menzionato comma 8 dell'art. 55 del TUA – delle quantità di energia impiegata, rispettivamente, per usi soggetti ad imposta e per usi esenti (in questi termini, v. la sentenza 28 maggio 2008, n. 13896, in *questa rivista*, fascicolo n. 4 del 2008, con nota di commento di Filippo Mancuso e indicazione di pronunce conformi nn. 13895 e 13897 di pari data, nn. 12430 e 12431 del 28 maggio 2007, n. 19321 del 22 settembre 2011). Con la sentenza 18 marzo 2009, n. 6542 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso), la Cassazione ha affermato che il **procedimento di lavorazione** – noto come “**grafitazione**” – in cui il passaggio del carbone ad altissime temperature determina la modifica della struttura molecolare del carbone stesso e la formazione di elettrodi di grafite non rientra tra i processi industriali elettrochimici ed elettrometallurgici e non può, quindi, accedere al **beneficio dell'esenzione**, in quanto l'energia elettrica ivi utilizzata svolge una mera funzione di riscaldamento. Ad analoga conclusione i giudici di legittimità erano giunti pronunciandosi in relazione all'utilizzo dell'energia elettrica in un altro processo produttivo, articolato in una prima fase di fusione dei residuati di alluminio, cui seguiva una seconda fase di tranciatura del metallo fuso al fine

di produrre dischi del medesimo alluminio; al riguardo, la Cassazione ha puntualizzato che incombeva sul soggetto che invocava l'esenzione dall'addizionale la dimostrazione rigorosa dell'utilizzo dell'energia elettrica come materia prima insostituibile e non come semplice fonte di produzione del calore ed, in quanto tale, sostituibile (cfr.: sentenza 22 novembre 2004, n. 22021, in *Mass. Giur. It.*, 2004). I giudici di legittimità avevano, invece, riconosciuto l'esenzione dall'addizionale all'imposta sul consumo nei casi di utilizzo dell'energia elettrica nella fase dello stampaggio a caldo, ritenendo sufficiente – ai fini del riconoscimento di tale beneficio – che l'elettricità intervenga nel processo produttivo con una funzione ed un valore pari a quelli delle altre materie di base, mentre non è necessario che l'energia stessa produca una variazione della composizione chimica dei materiali (in questi termini, v. la sentenza 7 dicembre 2004, n. 22951, in *Mass. Giur. It.*, 2004).

La giurisprudenza di legittimità si è espressa sull'art. 6 del citato decreto-legge n. 511 del 1988 – nel testo modificato dall'art. 24 del decreto-legge n. 55 del 1983 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 131 del 1983), vigente per il periodo dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2003 – ove si prevede l'esenzione dalle addizionali locali soltanto in relazione all'energia elettrica autoprodotta ed impiegata per uso proprio, statuendo espressamente che essa si applica nel caso di esercizio delle attività di produzione, trasporto e distribuzione di energia elettrica. Secondo la Cassazione, **l'esenzione non spetta anche per quella parte di energia che, autoprodotta dal consorzio, sia stata utilizzata dagli altri consorziati**, i quali sono persone giuridiche diverse con differente denominazione sociale e che acquisiscono energia elettrica non in ragione della quota associativa ma in base agli effettivi consumi necessari per la loro attività con contratti di fornitura (in questi termini, v. la sentenza 12 settembre 2008, n. 23529, in *Mass. Giur. It.*, 2008).

Infine, con la sentenza 12 giugno 2009, n. 13681 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso), la Cassazione ha ritenuto che la norma agevolativa di cui all'art. 10, comma 6, della legge 13 maggio 1999, n. 133 – secondo la quale, al fine di “agevolare il raggiungimento degli obiettivi di cui al Protocollo sui cambiamenti

*climatici, adottato a Kyoto il 10 dicembre 1997, l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, consumata dalle imprese di autoproduzione e per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni è esclusa dall'applicazione delle addizionali erariali"* ex art. 4 del decreto-legge 30 settembre 1989, n. 332 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 novembre 1989, n. 384) – non può trovare applicazione nei casi di **energia derivata da impianti di cogenerazione** (da impianti, cioè, che effettuano la produzione combinata di elettricità e calore, garantendo un significativo risparmio di energia) assimilabili alle fonti rinnovabili secondo il disposto dell'art. 22 della legge n. 9 del gennaio 1991 e dell'art. 1, comma 3, della legge n. 10 del 9 gennaio 1991.

#### **4.6. Alcole e bevande alcoliche**

L'art. 27 del TUA stabilisce **l'ambito applicativo e le esenzioni in materia di accisa sull'alcole e le bevande alcoliche**, prevedendo, al comma 1, che sono sottoposti ad accisa la birra, il vino, le bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, i prodotti alcolici intermedi e l'alcole etilico. Pronunciandosi in merito alla corretta classificazione – e al conseguente trattamento fiscale, ai fini delle accise – di un prodotto, ricavato dalla biomassa e non denaturato, dichiarato dalla società ricorrente come "bioetanolo" e destinato ad essere utilizzato come carburante misto a benzina, la Corte di Giustizia ha affermato il principio secondo cui il prodotto che, per le sue caratteristiche e proprietà oggettive, costituisce un "alcole etilico" non denaturato, con titolo alcolometrico volumico superiore a 80% vol., come tale rientrante nella voce di classificazione doganale NC2207, è da assoggettare a tassazione ai sensi della direttiva 92/83/CEE, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (v. la sentenza 21 dicembre 2011, n. C-503/10, *Evroetil*, in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 1, con nota di Filippo Mancuso). Secondo i giudici comunitari, a nulla rileva che un prodotto siffatto non sia adatto al consumo umano (*in terminis*, cfr.: sentenza 9 dicembre 2010, nella causa C-163/09, *Repertoire Culinaire*, in *questa rivista*, 2010, fasc.

n. 6, con nota di Filippo Mancuso), sia ricavato dalla biomassa mediante una tecnologia diversa da quella utilizzata per la produzione di alcole etilico di origine agricola, soddisfi i requisiti previsti dalla prenorma europea Pr EN 15376 per il bioetanolo carburante e corrisponda alla definizione di “bioetanolo” che figura nella direttiva n. 2003/30/CE, dell’8 maggio 2003, sulla promozione dell’uso dei biocarburanti o di altri carburanti rinnovabili nei trasporti.

La Corte di Giustizia si era pronunciata nel senso dell’applicabilità dell’accisa al **vino da cucina** con la sentenza del 12 giugno 2008, nella causa C-458/06 (in *Racc. giur. com.*, pag.I-4207) e, successivamente, i giudici comunitari hanno chiarito che il vino da cucina e il porto da cucina rientrano nella nozione di “alcol etilico”, stabilita dalla citata direttiva 92/83/CEE (art. 20, primo trattino) e, come tali, sono soggetti al regime dell’accisa armonizzata delineato dalla direttiva medesima.

L’art. 27 del TUA stabilisce, al comma 2, che la birra, il vino, le bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, i prodotti alcolici intermedi e l’alcole etilico sono ottenuti in impianti di lavorazione gestiti in regime di deposito fiscale; la produzione in impianti diversi dai depositi fiscali può essere autorizzata, “*sempreché vengano utilizzati prodotti ad imposta assolta e l’accisa complessiva pagata sui componenti non sia inferiore a quella dovuta sul prodotto derivante dalla loro miscela*”. Con la sentenza 29 agosto 2007, n. 18218 (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso), la Cassazione ha ravvisato l’intento elusivo nella trasformazione di un opificio da deposito fiscale – regime che consente l’acquisto della merce utilizzata (distillato e vino) in sospensione di imposta pagata in uscita – in deposito libero ad accisa assolta, che comporta invece il pagamento dell’imposta sui singoli componenti del prodotto finale in entrata (tra cui il vino ad aliquota zero). In particolare, la Suprema Corte – nell’affermare che la bevanda alcolica ottenuta dalla miscela del vino con altre componenti alcoliche deve essere assoggettata all’aliquota di imposta corrispondente all’alcole etilico per l’intero quantitativo di prodotto finale immesso in consumo – ha ravvisato **l’intento elusivo della società contribuente** nel separato utilizzo delle componenti alcoliche confluite nel prodotto finale,

sfruttando l'abilitazione ad operare in deposito libero per aggiungere nell'opificio l'ingrediente vino (a tassazione zero) successivamente all'acquisto della componente acquavite (ad accisa assolta). Le ipotesi di esenzione dall'accisa per l'alcole e le bevande alcoliche sono riportate al comma 3 dell'art. 27 del TUA (che recepisce le fattispecie previste dall'art. 27 della citata direttiva n. 92/83/CEE), la cui lett. b prevede, in particolare, che *"l'alcole e le bevande alcoliche sono esenti dall'accisa quando sono ... denaturati con denaturanti speciali approvati dall'amministrazione finanziaria ed impiegati nella fabbricazione di prodotti non destinati al consumo umano alimentare"*. La Cassazione ha affermato il principio per cui **l'alcol esente da accisa è quello destinato alla fabbricazione dei prodotti di profumeria**, ossia quello utilizzato per la produzione, non pertanto quello utilizzato nelle fasi preparatorie ed accessorie della medesima (nel caso di specie, per la igienizzazione e sanitizzazione degli impianti destinati alla produzione di profumeria alcolica (v. la sentenza 12 gennaio 2012, n. 255, in *questa rivista*, 2012, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso; *in terminis*, v. anche la sentenza 30 maggio 2012, n. 8621, in *CED Cass.*, 2012).

Relativamente alla previsione della citata direttiva del 1992 che dispone **l'esenzione dall'accisa per l'alcole e le bevande alcoliche impiegati per la fabbricazione di medicinali** (cfr.: art. 27, par. 1, lett. d, dir.92/83/CEE, recepita dalla lett. d dell'art. 27, comma 3, TUA), la Corte di Giustizia ha affermato che l'alcole etilico utilizzato per la disinfezione del materiale, delle attrezzature e dei locali impiegati per la fabbricazione di medicinali deve essere esentato dall'accisa armonizzata nella misura in cui tale disinfezione è inerente al processo di fabbricazione di medicinali (v. la sentenza 15 ottobre 2015, n. C-306/14, *Biovet*, in *questa rivista*, 2015, fasc. n. 4, con nota di Filippo Mancuso).

Con la citata sentenza n. C-163/09 del 9 dicembre 2010 (*Repertoire Culinaire*, in *questa rivista*, 2010, fasc. n. 6, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia ha affermato che **i cosiddetti "liquori da cucina" (vino, porto e cognac) devono considerarsi esenti dall'accisa armonizzata** ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83/CEE. Tale previsione stabilisce che gli Stati membri esentano

l'alcole e le bevande alcoliche “*impiegati direttamente o come componenti di prodotti [semilavorati] destinati alla fabbricazione di prodotti alimentari, ripieni o meno, sempreché il contenuto di alcole non sia superiore a 8,5 litri di alcole puro per 100 chilogrammi di prodotto per il cioccolato e a 5 litri di alcole puro per 100 chilogrammi di prodotto per altri prodotti*” (nel TUA, cfr.: art. 27, comma 3, lett. g). In precedenza, con sentenza del 19 aprile 2007, nella causa n. C-63/06 (in *questa rivista*, 2007, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia aveva affermato che la citata lett. f) dell'art. 27, n. 1, della direttiva 92/83/CEE deve essere interpretata nel senso che obbliga gli Stati membri ad esentare dall'accisa armonizzata l'alcol etilico importato nel territorio doganale dell'Unione europea e contenuto in **prodotti a base di cioccolato** destinati al consumo diretto, sempreché il contenuto di alcol in tali prodotti non ecceda 8,5 litri ogni 100 chilogrammi di prodotto.

La più volte citata direttiva 92/83/CEE prevede, all'art. 27, par. 2, che gli Stati membri possono esentare dall'imposta i prodotti in questione quando sono impiegati, tra l'altro, “a fini scientifici” (lett. a) ovvero “a fini di ricerca scientifica” (lett. b) e, nel recepire tali disposizioni nel nostro ordinamento, il legislatore nazionale ha riconosciuto l'**esenzione dall'accisa per l'alcole e le bevande alcoliche nella sola ipotesi di impiego “a fini scientifici”** (art. 27, comma 3, lett. h, TUA). Con la sentenza 15 settembre 2008, n. 23619 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 5, con nota di Filippo Mancuso, ove l'indicazione della conforme pronuncia, di pari data, n. 23620), la Cassazione ha ritenuto che il beneficio dell'esenzione da imposta possa trovare applicazione, nell'ambito dell'attività svolta da un'azienda ospedaliera universitaria, anche nel caso di utilizzazione dell'alcole per fini di ricerca scientifica: tale conclusione trova fondamento nella riscontrata impossibilità di distinguere, almeno in relazione al caso di specie, l'utilizzo di alcool allo scopo di campionatura di analisi per acquisire dati scientifici (a conferma, cioè, di quanto già è saputo) da quello a fini di campionatura a scopo di ricerca scientifica (vale a dire, allo scopo di acquisire nuove conoscenze).

Ai fini dell'applicazione del **regime di tassazione ridotta sulla birra**, con la sentenza 4 giugno 2015, n. C-285/14 (in *questa rivista*,

2015, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia si è pronunciata in merito alla corretta interpretazione delle disposizioni dell'art. 4 della direttiva 92/83/CEE, che consentono agli Stati membri di applicare – a determinate condizioni – aliquote ridotte di accisa sulla **birra prodotta in piccole birrerie indipendenti**. Al riguardo, è utile ricordare che il par. 2 del citato art. 4 della direttiva 92/83 – secondo il quale una “piccola birreria indipendente” è “una birreria che sia legalmente ed economicamente indipendente da qualsiasi birreria, che utilizzi impianti fisicamente distinti da quelli di qualsiasi altra birreria e che non operi sotto licenza” – prevede una condizione di ordine qualitativo, attinente al carattere indipendente di una simile birreria nei confronti di qualsiasi altra birreria. Secondo i giudici comunitari, la condizione per cui una birreria non deve produrre sotto licenza non è soddisfatta se la birreria interessata fabbrica la propria birra conformemente a un accordo in forza del quale è autorizzata a utilizzare i marchi e il procedimento di fabbricazione di un terzo. In precedenza, la Corte aveva affermato che una situazione caratterizzata dall'esistenza di legami strutturali relativi a partecipazioni e diritti di voto e tale per cui la medesima persona, la quale svolge funzioni di dirigente in diverse delle birrerie coinvolte, è in grado, a prescindere dal suo effettivo comportamento, di esercitare un'influenza sull'adozione delle loro decisioni commerciali, esclude che queste birrerie possano essere considerate reciprocamente indipendenti dal punto di vista economico (sentenza 2 aprile 2009, n. C-83/08, in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 2, con nota di Filippo Mancuso).

Infine, con riferimento alle disposizioni nazionali che regolano i **profili procedurali in materia di accertamento dell'accisa sull'alcole e le bevande alcoliche**, si ricorda che la Cassazione ha affermato che il termine annuale stabilito dall'art. 18 del D.M. n. 153 del 2001 per il compimento degli inventari periodici nei depositi fiscali di alcole etilico e di prodotti intermedi, previsti dall'art. 18 del TUA, ha natura ordinatoria ed acceleratoria, non perentoria (v. la sentenza 8 maggio 2013, n. 10761, in *questa rivista*, 2013, fasc. n. 3, con nota di Filippo Mancuso). Sul tema degli obblighi del contribuente e dei poteri di controllo della Finanza, v. il par. 3.1 della presente Rassegna.





## BIBLIOGRAFIA

**Albenzio G.**, Parere del 5 giugno 2007 n. 65965 (In tema di modalità di applicazione dell'aliquota ridotta di accisa sui carburanti), in *Rassegna avvocatura dello Stato*, 2007, fasc. 3, pp. 300

**Alfano Roberta**, “Le accise sull’energia: quadro europeo e prospettive nazionali”, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2015, n. 1

**Antonacchio Fabio, Monfreda Nicola**, “Tassazione del carburante destinato agli aeromobili: regime IVA ed accise”, in *Il Fisco*, 2006, n. 19, p. 2963

**Armella Sara, Bizioli Gianluigi**, “Massimario di giurisprudenza dell’Unione Europea - Accise. Nota a sentenza Corte di giustizia delle comunità europee, sez. IV, sentenza 12/12/2002, n. C-395/00”, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2003, n. 1, p. 303

**Artom Alice**, “La disciplina fiscale della birra”, in *Rivista di Diritto Alimentare*, 2008, fasc. 4, pp. 9

**Camerinelli Andrea**, “La subfornitura di gas naturale”, in *L’IVA*, 2015, fasc. 8/9, p. 39

**Camerinelli Andrea**, “Accise: usi agevolati ed esenzioni”, in *L’IVA*, 2015, fasc. 11/12, p. 17

**Castellano Patrizia**, “Il regime sanzionatorio del tardivo versamen-

to delle accise: commento alla sentenza della Commissione regionale della Lombardia n. 97 del 2 agosto 2007”, in *Il Fisco*, 2007, n. 36, p. 5317

**Cazzolla Annabella, Chianura Gaetano**, “Accise: disciplina degli abbuoni per perdite o distruzione dei prodotti in regime di sospensione”, in *Il Fisco*, 2010, n. 30, p. 4805

**Centore Paolo**, “Le modifiche al sistema delle accise”, in *Corriere tributario*, 2002, n. 44, p. 4018

**Cerioni Fabrizio**, “Le prove alternative per l'appuramento delle spedizioni dei prodotti soggetti ad accise”, in *Commercio Internazionale*, 2006, n. 17, p. 5

**Cerioni Fabrizio**, “Il giudice può ritenere ammissibile l'istanza di rimborso proposta dopo due anni dal pagamento del tributo per motivi di equità?. Nota a Comm. Prov. - Reggio Emilia sez. I 27 ottobre 2008, n. 176”, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, fasc. 2, pp. 164-168

**Cerioni Fabrizio**, “Per il rimborso delle accise termine decadenziale di due anni. Nota a Comm. Reg. TO sez. distaccata Livorno 20 marzo 2009, n. 28”, in *Corriere tributario*, 2009, fasc. 38, pp. 3131-3136

**Cerioni Fabrizio**, “I controlli sulle accise”, in *Corriere tributario*, 2009, fasc. 39, pp. 3200-3206

**Cerioni Fabrizio**, “Brevi note sull'applicazione dell'accisa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto (c.d. “ecotassa”). Nota a Comm. Reg. SI - Palermo sez. XXIX 29 aprile 2009, n. 71”, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2010, fasc. 7, pp. 559-562

**Cerioni Fabrizio**, “Modifiche al Testo Unico delle accise”, in *Corriere tributario*, 2010, fasc. 19, pp. 1543-1549

**Cerioni Fabrizio**, “Accisa agevolata per il teleriscaldamento prodotto con il sistema della cogenerazione”, in *Corriere tributario*, 2010, fasc. 11, pp. 858-862

**Cerioni Fabrizio**, “Aggravamento delle sanzioni per le violazioni accertate dall’Agenzia delle dogane”, in *Corriere tributario*, 2012, fasc. 24, pp. 1859-1866

**Cipolla Giuseppe Maria**, “Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali”, in *Rassegna tributaria*, 2003, n. 6, p. 1859

**Cipolla Giuseppe Maria**, “Dubbi di compatibilità con l’ordinamento comunitario dell’accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione”, in *Rassegna tributaria*, 2007, fasc. 3, pp. 704-736

**Cipolla Giuseppe Maria**, “Diritto e processo nelle azioni di indebito comunitario: quando la Corte di cassazione inventa l’”*overruling*” per rimettere “*in terminis*” i contribuenti. Nota a Cass. sez. tribut. 26 ottobre 2011, n. 22282”, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2012, fasc. 6, pp. 504-511

**Conteduca Giuseppe, Giua Massimiliano, Stella Fabrizio**, “Accise: i prodotti petroliferi tra giacenze di magazzino e cali naturali e tecnici”, in *Il Fisco*, 2011, n. 5, p. 734

**Conteduca Giuseppe, Giua Massimiliano, Stella Fabrizio**, “Accise sui depositi fiscali di alcoli: evasione o mera questione numerica?”, in *Il Fisco*, 2011, n. 10, p. 1516

**Cordeiro Guerra Roberto**, “Accisa sull’energia elettrica: rilevanza del contratto di “global service” e profili sanzionatori. Nota a Comm. Prov. - Milano sez. III 9 marzo 2010, n. 94”, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, fasc. 7, pp. 626-630

**Corrado Anna**, “Accise se l’operatore ignora l’infrazione il termine per la regolarizzazione non vale - Al destinatario della sanzione amministrativa va garantita l’effettività del diritto di difesa. Nota a sentenza Corte di giustizia delle comunità europee, sentenza 12/12/2002, n. C-395/00”, in *Guida al diritto*, 2003, n. 3, p. 109

**Curti Massimo**, “L’immissione in consumo’ secondo la direttiva CE sulle accise. Nota a sentenza Corte di giustizia delle comunità europee, sez. IV, sentenza 05/04/2001, n. C-325/99”, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2001, n. 8, p. 1007

**D’Agostino Daniela**, “Le accise: caratteristiche e modalità di applicazione”, in *Il Fisco*, 2006, n. 35, p. 5475

**D’Ancona Stefano**, “Energia (tassazione dei prodotti energetici e dell’elettricità - regime generale delle accise - compatibilità con il diritto dell’Unione dell’imposta tedesca sui combustibili nucleari). Nota a sentenza Corte di giustizia dell’Unione europea, 04/06/2015, n. C-5/14”, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2015, n. 3/4, p. 1032

**Del Vaglio Mario, Aragona Amedeo**, “L’esonero da accisa sul “biodiesel”: due recenti casi giurisprudenziali. Nota a Cons. Stato sez. IV 16 febbraio 2012, n. 812; Cons. Stato sez. IV 16 febbraio 2012, n. 811”, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2012, fasc. 7, pp. 600-603

**Elia Alessio**, “L’esonero dall’addizionale regionale delle accise sul gas naturale impiegato per la produzione e autoproduzione di energia elettrica. Nota a ord. C. Cost. 2 aprile 2009, n. 100”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 1, pt. 2, pp. 85-93

**Elia Alessio**, “La disciplina fiscale dell’olio vegetale chimicamente non modificato per la produzione di energia elettrica: riflessioni in merito al rapporto tra diritto nazionale e comunitario. Nota a Cass. sez. tribut. 13 febbraio 2009, n. 3553”, in *Diritto e pratica tributaria*,

2010, fasc. 3, pt. 2, pp. 605-619

**Elia Alessio**, “L'accisa come imposta dalla natura unitaria e di preminente competenza statale. Nota a C. Cost. 25 marzo 2010, n. 115”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 5, pt. 2, pp. 1096-1103

**Elia Alessio**, “Accise e prodotti energetici (2007-2010). Rassegna di giurisprudenza”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 5, pt. 2, pp. 1155-1231

**Elia Alessio**, “La ripresa a tassazione del reddito e la rideterminazione delle accise in caso di giacenza di prodotti energetici. Nota a Comm. Prov. - Lecce sez. I 30 luglio 2010, n. 384”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2011, fasc. 4, pt. 2, pp. 779-784

**Elia Alessio**, “L'irregolare introduzione di merci nel territorio doganale comunitario: conseguenze in materia di dazi doganali, accise ed IVA. Nota a CGUE sez. III 29 aprile 2010 (causa C-230/08)”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2011, fasc. 5, pt. 2, pp. 1049-1057

**Elia Alessio**, “La *carbon tax* e la sua applicazione proporzionale al potere inquinante dei combustibili: il criterio della proporzionalità adeguata alla tassazione ambientale. Nota a Comm. Reg. PU sez. XXIII 29 marzo 2011, n. 74”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2012, fasc. 1, pt. 2, pp. 105-114

**Elia Alessio**, “L'*overruling* nell'ambito del mondo tributario delle accise non armonizzate. Nota a Cass., sez. trib., 26 ottobre 2011, n. 22282”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2013, fasc. 3, pt. 2, pp. 499-510

**Elia Alessio**, “Soggetti passivi delle accise sull'energia elettrica e contratto di *global service*. Nota a Comm. Reg. LO - Milano sez. VII 13 gennaio 2011, n. 1”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, fasc. 2, pt. 2, pp. 300-306

**Elia Alessio**, “Accise su prodotti energetici ed elettricità (2010-2013). Parte prima. Rassegna giurisprudenza tributaria”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, fasc. 2, pt. 2, pp. 331-393

**Elia Alessio**, “Accise su prodotti energetici ed elettricità (2010-2013). Parte seconda. Rassegna giurisprudenza tributaria”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, fasc. 4, pt. 2, pp. 676-754

**Elia Alessio**, “Accise ed esenzioni fiscali: un’analisi delle criticità legate alla ricostruzione dell’effettiva ricorrenza dei requisiti e condizioni per le agevolazioni. Nota a Comm. Reg. LI - Genova sez. IX 18 settembre 2012”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, fasc. 5, pt. 2, pp. 873-897

**Enne Rino**, “L’esenzione del pagamento delle accise sui prodotti alcolici denaturati destinati alla produzione di profumerie e cosmesi è un diritto condizionabile?”, in *Il Fisco*, 2001, n. 12, p. 4599

**Falsitta Gaspare**, “I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra ‘ragioni del fisco’ e diritti fondamentali della persona. Nota a C. Cost. 25 marzo 2010, n. 115”, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, fasc. 5, pt. 1, pp. 519-533

**Fiorentino Stefano**, “Cessione in regime di sospensione di accisa e implicazioni nel procedimento tributario (*Supply of goods under suspension of excise duty and implications for the tax assessment*)”, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, fasc. 3, pp. 597-622

**Gabelli Massimo**, “Accise sull’energia elettrica: illegittimo l’atto che irroga sanzioni ad una società che fornisce un servizio, che prevede anche la distribuzione di energia elettrica in un immobile. Nota a sentenza Commissione tributaria provinciale, sez. III, Milano, sentenza 09/03/2010, n. 94”, in *Le Società*, 2010, n. 10, p. 1284

**Glendi Cesare**, “Accise - Riscossione. Nota a sentenza Corte di

giustizia delle comunità europee, sez. III, sentenza 23/11/2006, n. C-5/05”, in *Corriere Tributario*, 2006, n. 48, p. 3820

**Glendi Cesare**, “Giurisdizione tributaria - Giurisdizione - Controversie relative alla decorrenza di un’agevolazione tributaria in materia di tributi doganali e accise - Giurisdizione tributaria - Sussistenza. Nota a sentenza Cassazione civile a sez. unite, sentenza 04/03/2009, n. 5166”, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, n. 10, p. 873

**Glendi Cesare**, “Processo tributario - Giurisdizione - Impugnazione del diniego del rimborso delle accise sul gas metano inglobate nel prezzo avanzata dal consumatore all’Agenzia delle Dogane - Giurisdizione del giudice tributario - Sussistenza - Pagamento del gas metano direttamente al soggetto concessionario del servizio - Irrilevanza. Nota a sentenza Cassazione civile a sez. unite, sentenza 19/03/2009, n. 6589”, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, n. 10, p. 876

**Glendi Cesare**, “Rimborsi - Accise - Istanza di rimborso - Termine biennale per la presentazione - Applicabilità - Irrilevanza dei motivi - Istanza di rimborso per illegittimità del tributo - Impossibilità di presentare tempestivamente l’istanza - Illegittimità nota al contribuente sin dal momento del pagamento - Remissione in termini - Esclusione. Nota a sentenza Commissione tributaria regionale, sez. XIV, Toscana, sentenza 20/03/2009, n. 28”, in *Corriere tributario*, 2009, n. 31, p. 2570

**Glendi Cesare**, “Rimborsi - Accise - Istanza di variazione da compensazione a rimborso - Termine biennale di decadenza - Assoggettabilità. Nota a sentenza Commissione tributaria regionale, sez. XXV, Veneto, sentenza 25/06/2009, n. 43”, in *Corriere tributario*, 2009, n. 40, p. 3310

**Glendi Cesare**, “Accise - Imposta di produzione su energia elettrica - Prestazioni di servizi in aree attrezzate - Imponibilità - Esclusione.

Nota a sentenza Commissione tributaria provinciale, sez. III, Milano, sentenza 09/03/2010, n. 94”, in *Corriere tributario*, 2010, n. 19, p. 1560

**Glendi Cesare**, “Accise - Perdite e cali - Calcolo del calo annuo consentito per carburanti - Regolare tenuta del registro di carico e scarico - Commisurazione all’anno di giacenza - Necessità. Nota a sentenza Commissione tributaria provinciale, sez. I, Lecce, sentenza 30/07/2010, n. 384”, in *Corriere tributario*, 2010, n. 41, p. 3434

**Iaia Roberto**, “La natura sanzionatoria dell’indennità di mora per ritardato versamento delle accise”, in *Corriere tributario*, 2013, fasc. 12, pp. 983-990

**La Rocca Sergio**, “Le accise e le modalità e i termini del loro pagamento”, in *Il Fisco*, 2005, n. 35, p. 5476

**Lazzari Loredana, Pirazzi Giulio**, “L’addizionale provinciale all’ac-cisa sull’energia elettrica”, in *I tributi locali e regionali*, 2007, fasc. 6, pp. 770-776

**Longobardi Marco**, “Accise - Esenzione dalla tassa sugli olii minerali. Nota a sentenza Corte di giustizia delle comunità europee, sentenza 01/04/2004, n. C-389/02”, in *Diritto e giustizia*, 2004, n. 24, p. 126

**Longobardi Marco**, “Accise - Esenzione dalla tassa sugli olii minerali. Nota a sentenza Corte di giustizia delle comunità europee, sentenza 29/04/2004, n. C-222/01, C-493/01”, in *Diritto e giustizia*, 2004, n. 25, p. 107

**Lo Nigro Anita**, “Chiarimenti della Cassazione in ordine alle sanzioni in materia di accise”, in *Il Fisco*, 2009, n. 10, p. 1543

**Mantovani Matteo, Santacroce Benedetto**, “Spedizioni: cambia la prova della regolarità. Commento a l. 25 febbraio 2008, n. 34”, in



*Guida al diritto - Dossier*, 2008, fasc. 4, pp. 79-80

**Mazzacuva Federico**, “In tema di prodotti sottoposti ad accisa, nota a Cass. sez. III pen. 2 maggio 2013, n. 19043”, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2013, fasc. 1-2, pp. 370

**Mazzacuva Federico**, “In tema di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici, nota a Cass. sez. III pen. 12 aprile 2013, n. 16785”, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2013, fasc. 1-2, pp. 374

**Pirazzi Giulio**, “L'applicazione delle novità introdotte nel 2007 in materia di tributi locali sull'energia elettrica”, in *I tributi locali e regionali*, 2008, fasc. 1, pp. 50-55

**Peruzza Damiano**, “In attesa di una soluzione definitiva sull'applicazione delle accise nei contratti di «service». Nota a sentenza Commissione tributaria regionale, sez. II, Piemonte, sentenza 20/12/2010, n. 72”, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, n. 5, p. 427

**Peverini Luca**, “Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale. Nota a C. Cost. 25 marzo 2010, n. 115”, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, fasc. 5, pt. 1, pp. 449-517

**Piri Angela**, “Somministrazione di bevande alcoliche tra imposizione nazionale e regime comunitario dell'Iva e delle accise dogana. Nota a sentenza Corte di giustizia delle comunità europee, sez. I, sentenza 10/03/2005, n. C-491/03”, in *Rassegna tributaria*, 2005, n. 4, p. 1358

**Pollari Roberto**, “Accise: la circolazione dei prodotti prima e dopo il D.L.vo 48/2010”, in *Rivista della Guardia di finanza*, 2011, n. 1, p. 64

**Santacroce Benedetto, Sbandi Ettore**, “Il sistema sanzionatorio

delle accise: specificità dei regimi e opportunità di rinnovamento”, in *Il Fisco*, 2015, n. 17, p. 1660

**Scuffi Massimo**, “Diritto doganale e delle accise. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità. Rassegna di giurisprudenza”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2011, fasc. 3, pt. 2, pp. 627-684

**Scuffi Massimo**, “Questioni procedimentali e processuali nel diritto doganale e in tema di accise”, in *Il Fisco*, 2016, n. 10, p. 962

**Tiralongo Giuseppe**, “Unione europea: diritti di accise. Un nuovo Regolamento comunitario”, in *Il Fisco*, 2004, n. 47, p. 7916

**Verrigni Caterina**, “Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dallo Statuto del contribuente. Nota a sentenza Cassazione- sezione tributaria, sentenza 14/04/2004, n. 7080”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2005, n. 1, parte 2, p. 10

**Verrigni Caterina**, “Le accise nel mercato unico europeo”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2007, n. 2, parte I, p. 251



assonime

Piazza Venezia 11 00187 Roma  
tel. +39 06695291  
fax +39 066790487 / +39 066781254  
e-mail: [assonime@assonime.it](mailto:assonime@assonime.it)

Via Santa Maria Segreta 6 20123 Milano  
tel. +39 0286997450  
fax +39 0286997009  
e-mail: [assonime.milano@assonime.it](mailto:assonime.milano@assonime.it)

Rue Belliard 4-6 1040 Bruxelles  
tel. 0032 2 2341070  
fax 0032 2 2305362  
e-mail: [assonime.bruxelles@assonime.it](mailto:assonime.bruxelles@assonime.it)

E' vietata la riproduzione anche parziale, con qualsiasi mezzo effettuata,  
compresa la fotocopia ed anche ad uso interno, non autorizzata.  
Finito di stampare nel mese di dicembre 2015  
Stampato in Italia