



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

2
2016

Spunti problematici in tema di accise: presupposto applicativo e abbuono d'imposta in caso di furto della merce

di Virginia Pedemonte

Praticante abilitata al patrocinio legale, Foro di Milano e Ausiliaria doganalista presso il Consiglio territoriale Doganalisti di Milano

ABSTRACT

"This paper offers some critical insight into the most recent jurisprudence of the Supreme Court, which denies the possibility of using the institute of exempt from duty in the event of theft of a good that would be subject to taxation. This article is divided into two parts. The first one is dedicated to a rapid analysis of the characteristics of the excise duties and their application method; the second part analyses the doctrinal and jurisprudential currents which, in the last twenty years, have dealt with the issue of excise duties, the application requirements and institution of rebate of tax. The purpose of this piece is to highlight that the course taken by the Supreme Court seems, de facto, to have sacrificed the constitutional principles of legal certainty and contributive capacity".

Key words: Excise duty – Application method – Released for consumption – Abduction or lost of good – Theft – Exempt from duty – Constitutional principles

SINTESI

Il presente lavoro propone alcuni spunti critici rispetto al più recente orientamento della Corte di Cassazione, che nega la possibilità di ricorrere all'istituto dell'abbuono d'imposta nell'ipotesi di furto di un bene che sarebbe sottoposto ad accisa. Questo elaborato si articola in una prima parte dedicata ad una rapida analisi delle caratteristiche delle accise e del loro metodo applicativo e in una seconda parte dedicata all'esame delle correnti dottrinali e giurisprudenziali che, nell'ultimo ventennio, si sono occupate del tema delle accise, dei presupposti applicativi e dell'istituto dell'abbuono d'imposta, al fine di mettere in luce che l'orientamento adottato dalla Suprema Corte sembra, di fatto, aver sacrificato i principi costituzionali di certezza del diritto e capacità contributiva.

Parole chiave: Accisa – Meccanismi applicativi – Immissione in consumo – Sottrazione o perdita del bene – Furto – Abbuono d'imposta – Principi costituzionali

SOMMARIO: 1. Le accise: una breve premessa – 2. Il presupposto delle accise – 3. L'istituto dell'abbuono d'imposta: orientamenti e problematiche – 4. Conclusioni

1. Le accise: una breve premessa

Come è noto, le accise rivestono una notevole importanza sia in termini di gettito, sia in termini di riscossione.

Esse, infatti, da un lato, garantiscono un elevatissimo gettito, poiché gravano su beni di largo consumo e, inoltre, colpendo la produzione o il consumo di beni, sono atte a favorire o ridurre la diffusione di determinati prodotti¹; dall'altro, invece, presentano un meccanismo di riscossione piuttosto semplice, poiché concentrato su pochi soggetti, facilmente controllabili: il titolare del deposito fiscale che immette in consumo i beni² e i garanti dell'accisa³. Il meccanismo applicativo delle accise può essere così sintetizzato: quando un prodotto esce da un deposito fiscale, il fabbricante, titolare di tale deposito, deve prestare una garanzia in solido col trasportatore, cosicché gli obbligati al pagamento dell'accisa diventano sia il titolare del primo deposito, sia ogni successivo titolare di deposito o trasportatore fino al titolare del deposito da cui avviene l'immissione in consumo⁴. Sul prodotto, accertato qualitativamente e quantitativamente sulla base di criteri classificatori operati dalla tariffa doganale comunitaria, si applica poi l'aliquota d'imposta, fissa o proporzionale⁵, vigente al momento dell'immissione in consumo del bene⁶.

Proprio tale ultimo aspetto – l'immissione in consumo del bene – ha diviso per

¹ Per un approfondimento vedasi, *ex multis*, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2014, 643; C. VERRIGNI, *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, II, 254, che hanno evidenziato come le accise siano funzionali alla messa in atto di manovre finanziarie, volte alla copertura di spese impreviste, mediante il semplice ritocco dell'aliquote d'imposta.

² Al proposito, sono state introdotte le nuove figure del destinatario registrato e dello spedizioniere registrato, che, rispettivamente, ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. l) e m) sono: "la persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato" e "la persona fisica o giuridica autorizzata dall'Amministrazione finanziaria unicamente a spedire, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo a seguito dell'immissione in libera pratica in conformità dell'articolo 79 del regolamento (CEE) n. 2913/92".

³ Il D.Lgs 29 marzo 2010, n. 48 ha introdotto anche nuove figure di garanti. Per un approfondimento vedasi l'art. 6, comma 4, T.U.A.

⁴ Per un approfondimento vedasi F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte Speciale*, Milano, 2012, 307 ss.

⁵ Le aliquote sono fisse quando sono espresse in euro per mille litri/ettolitri/kilowattora/mille chilogrammi (si tratta di aliquote applicate a oli minerali, alcole, energia elettrica e oli lubrificanti). Le aliquote sono proporzionali se in percentuale al prezzo di vendita come i tabacchi lavorati.

⁶ Per un approfondimento sulla classificazione e quantificazione delle merci nell'ambito delle obbligazioni doganali, vedasi S. ARMELLA, *Diritto doganale*, Milano, 2015, 135 ss..

molti anni la dottrina circa il ruolo da attribuirgli, come si vedrà nel presente lavoro.

In particolare, si cercherà di dar conto di alcuni aspetti ancora poco esplorati delle accise, delle problematiche che esse comportano e delle auspicabili soluzioni a tali dilemmi, attraverso un breve *excursus* su alcune delle principali correnti dottrinali che si sono occupate del tema e l'analisi dell'istituto dell'abbuono d'imposta, nel caso di furto della merce che sarebbe sottoposta ad imposizione, tema tanto attuale quanto complesso.

2. Il presupposto delle accise

Punto di partenza per affrontare tale tematica è, in primo luogo, la definizione del presupposto d'imposta, cioè di quel fatto o atto giuridico, rilevatore di capacità contributiva.

In realtà, nonostante l'apparente chiarezza della definizione, individuare il presupposto delle accise è tutt'altro che semplice: i problemi maggiori riguardano l'interpretazione dell'art. 2 T.U.A.⁷, oggetto, nel tempo, di accesi dibattiti dottrinali.

⁷ Art. 2 T.U.A.: "Per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione, compresa l'estrazione dal sottosuolo qualora l'accisa sia applicabile, ovvero della loro importazione. L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche:

- a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo;
- b) ammanco di prodotti sottoposti ad accisa, in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'articolo 4;
- c) la fabbricazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa avvenuta al di fuori di un regime sospensivo;
- d) l'importazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che gli stessi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime sospensivo;
- e) la detenzione, al di fuori di un regime sospensivo, di prodotti sottoposti ad accisa per i quali non sia stata applicata una accisa conformemente alle disposizioni di cui al presente testo unico. 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 una esenzione.

E' obbligato al pagamento dell'accisa:

- a) 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;
- b) il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa alle condizioni di cui all'articolo 8;
- c) relativamente all'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa normativa e, in caso di importazione irregolare, in solido,

L'obbligazione tributaria sorge allorché il prodotto è fabbricato, importato o estratto dal sottosuolo, ma l'imposta è esigibile solo nel momento dell'immissione in consumo del bene, all'interno del territorio nazionale: è proprio tale "scissione temporale" tra la nascita dell'obbligazione e la reale esigibilità dell'accisa, che ha diviso la dottrina di oltre 40 anni circa il ruolo da attribuire alla fase dell'immissione.

Dall'analisi delle posizioni dottrinali meno recenti, è riscontrabile una sorta di *continuum* che arriva sino ai tempi più recenti, che vede il favore della più autorevole dottrina, nonché della giurisprudenza della Suprema Corte. Tale filone dottrinale non sembra tuttavia da considerarsi più attuale, soprattutto per il fatto che è basato sulla distinzione tra imposte di fabbricazione e imposte sui consumi, come noto, ormai superato e per il fatto che individua il presupposto dell'accisa nell'atto finale di un procedimento produttivo di un bene, a cui segue l'immissione in consumo del bene stesso, la cui conseguenza è l'esigibilità dell'imposta da parte dell'Erario.

Al proposito, la Corte Costituzionale⁸, in tema di accise sui prodotti energetici e federalismo fiscale, si è recentemente espressa nel senso che il consumo ha rilevanza come destinazione di un bene e al fine dell'esigibilità dell'imposta, che, tuttavia, sorge al momento della fabbricazione o dell'importazione del bene stesso. La Corte motiva tale presa di posizione sulla base del sistema giuridico nazionale, per cui il soggetto che immette in consumo è – o potenzialmente può essere – diverso dal soggetto fabbricante. Infatti, se anche si operasse una ricostruzione della struttura dell'accisa differente, alcuni fatti giuridici si produrrebbero ugualmente sin dal momento della produzione/importazione del bene e certi eventi – per esempio la distruzione della merce – si verificherebbero in regime di sospensione d'imposta, cioè quando non si è ancora avverata alcuna condizione di esigibilità del tributo.

La dottrina più recente, ritiene, invece, che il presupposto delle accise sia una

qualsiasi altra persona che ha partecipato all'importazione".

⁸ Corte Cost., 25 marzo 2010, n. 115, in www.cortecostituzionale.it.

fattispecie “a formazione progressiva”: esso comincia a formarsi con la fabbricazione dei beni, ma è solo con la loro immissione in consumo che si perfeziona⁹. Fondamento di tale tesi sarebbe una particolare lettura degli articoli 2 e 4 T.U.A.. Dall'art. 2 si desumerebbe che presupposto dell'accisa è sia la fabbricazione che l'immissione, poiché l'obbligazione tributaria è generata dalla fabbricazione, importazione o estrazione del bene, ma l'imposta è esigibile solo al momento dell'immissione in consumo del bene. L'art. 4, disciplinante l'istituto dell'abbuono d'imposta, invece, prevede che nel caso di smarrimento e distruzione delle merci, queste non siano sottoposte ad accise, qualora non vengono immesse in consumo e, quindi, il presupposto dell'imposta non sia realizzato.

Non si possono tacere le critiche alle due posizioni appena riportate: è stato infatti posto in luce come dal Testo Unico sia in realtà ravvisabile la centralità della fase dell'immissione in consumo, con cui si realizzerebbe il presupposto dell'imposta¹⁰. Secondo tale ottica, dal combinato disposto dell'art. 1, co. 2¹¹ e

⁹ Vedasi, in tal senso, F. PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2002, 307; G. FALSITTA, *op. cit.*, 645; M. SCUFFI, *Diritto doganale e delle accise. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, in *Dir. Prat. Trib.*, vol. LXXXII, 2011, 635.

¹⁰ In particolare, vedasi: G.M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. Trib.*, 2003, VI, 1859 ss.; G.M. CIPOLLA, *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014, 649, che sostiene che il presupposto delle accise si verifichi *tout court* al momento dell'immissione in consumo del bene.

¹¹ Art. 1, comma 2, T.U.A.: “Ai fini del presente testo unico si intende per:

- a) accisa: l'imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici, dell'alcole etilico e delle bevande alcoliche, dell'energia elettrica e dei tabacchi lavorati, diversa dalle altre imposizioni indirette previste dal Titolo III del presente testo unico;
- b) Amministrazione finanziaria: gli organi, centrali o periferici, dell'Agenzia delle dogane preposti alla gestione dell'accisa sui prodotti energetici, sull'energia elettrica, sugli alcoli e sulle bevande alcoliche e alla gestione delle altre imposte indirette di cui al Titolo III, esclusa quella di cui agli articoli 62-bis e 62-ter, o gli organi, centrali o periferici, dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato preposti alla gestione dell'accisa sui tabacchi lavorati e dell'imposta di fabbricazione sui fiammiferi;
- c) prodotto sottoposto ad accisa: il prodotto al quale si applica il regime fiscale delle accise;
- d) prodotto soggetto od assoggettato ad accisa: il prodotto per il quale il debito d'imposta non è stato ovvero è stato assolto;
- e) deposito fiscale: l'impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria;

dell'art. 2, co. 2 e 3, emergerebbe che la produzione di un bene costituisce unicamente l'oggetto dell'obbligazione tributaria, mentre il presupposto d'imposta si realizzerebbe solo con l'immissione in consumo del bene stesso. A sostegno di detta tesi, vi sarebbe anche il già citato art. 4, che mostrerebbe, appunto, la centralità del momento dell'immissione in consumo del bene, piuttosto che quello della produzione o della fabbricazione.

Del resto si pensi ai beni forniti in ambito di rapporti diplomatici e consolari, così come quelli destinati alle forze armate o alle organizzazioni internazionali: essi sono esenti da accise, per il fatto che il legislatore ha voluto agevolare sul piano soggettivo l'immissione in consumo nei confronti di determinati soggetti o di determinati beni, anche e soprattutto con l'intento di porre in essere specifiche politiche ambientali¹².

-
- f) depositario autorizzato: il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale;
 - g) regime sospensivo: il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione ed alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, non vincolati ad una procedura doganale sospensiva o ad un regime doganale sospensivo, fino al momento dell'esigibilità dell'accisa o del verificarsi di una causa estintiva del debito d'imposta;
 - h) procedura doganale sospensiva o regime doganale sospensivo: una delle procedure speciali previste dal regolamento (CEE) n. 2913/92 relative alla vigilanza doganale di cui sono oggetto le merci non comunitarie al momento dell'entrata nel territorio doganale della Comunità, la custodia temporanea, le zone franche o i depositi franchi, nonché uno dei regimi di cui all'articolo 84, paragrafo 1, lettera a), di detto regolamento;
 - i) importazione di prodotti sottoposti ad accisa: l'entrata nel territorio della Comunità di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo non vincolati ad una procedura doganale sospensiva o ad un regime doganale sospensivo, nonché lo svincolo di tali prodotti da una procedura doganale sospensiva o un regime doganale sospensivo;
 - l) destinatario registrato: la persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato;
 - m) spedite registrato: la persona fisica o giuridica autorizzata dall'Amministrazione finanziaria unicamente a spedire, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo a seguito dell'immissione in libera pratica in conformità dell'articolo 79 del regolamento (CEE) n. 2913/92;
 - n) sistema informatizzato: il sistema di informatizzazione di cui alla decisione 16 giugno 2003 n. 1152/2003/CE del Parlamento europeo e del Consiglio relativa all'informatizzazione dei movimenti e dei controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

¹² A tale riguardo, vedasi art. 17, comma 1, T.U.A.: "I prodotti soggetti ad accisa sono esenti dal pagamento della stessa quando sono destinati: a) ad essere forniti nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari; b) ad organizzazioni internazionali riconosciute ed ai membri di dette

Si pensi, inoltre, alle importazioni: qualora un soggetto desideri importare da un paese extra o intra UE un bene, tale operazione assume rilievo per lo Stato solamente qualora l'interesse dell'importatore non sia il semplice uso privato del bene stesso, ma la sua circolazione nel territorio nazionale e, dunque, la sua immissione in consumo nel mercato nazionale.

Tale ultima tesi dottrinale sembra, ad opinione di chi scrive, trovare maggiore appiglio testuale, oltre che maggiore coerenza globale con il tessuto normativo costituito dal Testo Unico sulle Accise. In altri termini, sembra preferibile la tesi secondo cui la fabbricazione di un bene è funzionale alla individuazione della base imponibile, mentre il presupposto delle accise coincide con l'immissione in consumo delle merci¹³.

3. L'istituto dell'abbuono d'imposta: orientamenti e problematiche

Il precedente paragrafo e la presa di posizione finale, sono funzionali all'analisi di un istituto di notevole rilievo: l'abbuono dell'imposta, disciplinato dall'art. 4 del T.U.A.¹⁴.

organizzazioni, nei limiti ed alle condizioni fissate dalle relative convenzioni o accordi; c) alle forze armate nazionali e di qualsiasi Stato che sia parte contraente del Trattato del Nord Atlantico, per gli usi consentiti; 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" e art. 14, par. 1, lett. a), Direttiva n. 2003/96/CE, in www.eur-lex.europa.eu/legal-content.

¹³ GM. CIPOLLA, *op. cit.*, 1868 sostiene, appunto, che l'accisa è dovuta in seguito all'importazione e sia a carico del proprietario della merce, ovvero di un soggetto diverso dal fabbricante.

¹⁴ L'art. 4 T.U.A. recita: "1. In caso di perdita irrimediabile o distruzione totale di prodotti che si trovano in regime sospensivo, e' 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 e' avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Fatta eccezione per i tabacchi lavorati, i fatti imputabili a titolo di colpa non grave, a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore.

2. Per le perdite inerenti la natura stessa dei prodotti, in regime sospensivo, avvenute durante il processo di fabbricazione o di lavorazione al quale gli stessi vengono sottoposti nel caso in cui è già sorta l'obbligazione tributaria, l'abbuono e' concesso nei limiti dei cali tecnicamente ammissibili determinati dal Ministro dell'economia e delle finanze con proprio decreto, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400".

3. Per i cali naturali e tecnici si applicano le disposizioni previste dalla normativa doganale.

4. La disciplina dei cali di trasporto si applica anche ai trasporti di prodotti in regime sospensivo provenienti dagli Stati membri della Comunità.

5. Ai fini del presente testo unico si considera che un prodotto abbia subito una distruzione totale

Detto istituto opera nelle situazioni in cui, per caso fortuito o forza maggiore, determinati beni che sono soggetti ad accisa vengono persi o distrutti: in tal caso, l'imposta non è dovuta e la prova del caso fortuito o della forza maggiore grava sul produttore del bene. Giova qui sottolineare che i fatti imputabili al soggetto passivo o a terzi a titolo di colpa non grave sono equiparati al caso fortuito e alla forza maggiore, mentre per i cali naturali o tecnici operano criteri di quantificazione presuntivi, previsti con decreti ministeriali.

I problemi applicativi dell'abbuono di imposta sono notevoli, in particolare per quanto attiene all'ipotesi del furto della merce.

La giurisprudenza, in più occasioni, ha cercato di fornire una risposta al seguente quesito: in caso di furto di un bene sottoposto ad accisa, l'imposta deve essere ugualmente versata dal soggetto passivo, oppure è applicabile l'istituto dell'abbuono?

La questione è complessa, soprattutto se si considera che la fattispecie del furto non rientra, *sic et simpliciter* in quella di perdita del bene, prevista dall'art. 4: con il solo furto non è, infatti, potenzialmente impedita l'immissione del bene all'interno del Mercato.

Gli interventi di giurisprudenza e dottrina, come verrà di seguito esposto, sono stati tutt'altro che univoci.

Ancora una volta, in nome della chiarezza, è necessario fare una distinzione.

Nel caso di perdita e distruzione del bene ad opera di terzi *nulla quaestio*: la riscossione dell'accisa può essere sospesa, qualora il soggetto danneggiato provi l'instaurazione del procedimento penale e la sua totale estraneità al fatto, avendo posto in essere la dovuta vigilanza, in totale assenza di colpa grave¹⁵.

Nel caso, invece, di furto della merce, inteso come mero spostamento della disponibilità del bene da un soggetto a un altro, senza che ciò comporti distruzione

o una perdita irrimediabile quando risulta inutilizzabile come prodotto sottoposto ad accisa.

6. Ai tabacchi lavorati non si applicano i commi 2, 3 e 4."

¹⁵ Cfr. Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2009, n. 17195, in *Mass. Giur. It.*, 2009; Cass., Sez. Trib., 23 aprile 2010, n. 9787, in *Banca Dati Dejure*. Cfr., inoltre, M. SCUFFI, *op. cit.*, 634.

o dispersione del bene stesso, la giurisprudenza di merito¹⁶, si era inizialmente pronunciata favorevolmente circa l'applicazione dell'abbuono, paragonando la sottrazione alla distruzione del bene per cause di forza maggiore o caso fortuito¹⁷.

L'approccio utilizzato presenta analogie con quello prospettato in sede comunitaria¹⁸ ed in particolare, con una pronuncia del 2005, causa C-435/03¹⁹. Tale sentenza, emessa nell'ambito di una controversia tra due società e lo stato belga, in merito al pagamento dell'I.V.A. e dell'accisa su tabacchi, immagazzinati in deposito fiscale e, in seguito, rubati, riconosceva l'abbuono d'imposta in caso di furto, proprio a causa della mancanza dell'immissione in consumo del bene, così come prevede l'art. 2 del T.U.A.²⁰.

Nettamente differenti sono state, invece, le posizioni assunte dalla giurisprudenza di legittimità.

La Suprema Corte sembra aver sposato prevalentemente la tesi secondo cui il furto di un bene non impedisce, di per sé, l'immissione in consumo dello stesso, poiché la merce può comunque circolare nel territorio dello Stato, sebbene ad

¹⁶ Vedasi, a titolo esemplificativo, Tribunale Amministrativo Regionale Emilia-Romagna, Bologna, 22 novembre 2002, n. 1797, in *Foro Amm. TAR*, 2002, 3645 e Commissione Tributaria Provinciale di Genova, 29 marzo 2006, n. 146, in *Banca dati Dejure*.

¹⁷ Ciò, prima della modifica dell'art. 4 ad opera dell'art. 59, D. Lgs. 48/2010, che, infatti, recitava: "in caso di perdita o distruzione di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono dell'imposta quando il soggetto obbligato provi che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. I fatti compiuti da terzi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave e quelli imputabili allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa non grave sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore. Qualora, a seguito del verificarsi di reati ad opera di terzi, si instauri procedimento penale, la procedura di riscossione dei diritti di accisa resta sospesa sino a che non sia intervenuto decreto di archiviazione o sentenza irrevocabile ai sensi dell'art. 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".

¹⁸ Vedasi, per un approfondimento, E. TRAVERSA, *Corte di Giustizia: il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso*, in *Rass. Trib.*, 2006, 362.

¹⁹ Corte di Giustizia Unione Europea, 14 luglio 2005, causa C-435-03 in *L'Iva*, 2006, 12, 62, nonché commento a tale sentenza a cura di E. TRAVERSA, *Corte di Giustizia: il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso, cit.*, 364.

²⁰ In senso conforme, vedasi anche Commissione Tributaria Provinciale Roma, sez. XXXIII, 27 aprile 2010, n. 188; Commissione Tributaria Regionale Milano, sez. XXIX, 16 aprile 2009, n. 36; Commissione Tributaria Provinciale Genova, sez. I, 23 gennaio 2013, n. 12, tutte in *Banca Dati IurisData*.

opera di un soggetto differente²¹.

Tuttavia, nel dicembre del 2000, essa ha adottato un orientamento contrastante²², sottolineando che il furto è "*evidente ragione di forza maggiore*", tale per cui non vi è motivo per il contribuente di essere assoggettato all'imposta.

In ulteriori altre occasioni²³, la Suprema Corte ha, invece, riconosciuto il diritto di abbuono d'imposta in caso di furto della merce, sulla base della considerazione che al verificarsi del fatto antigiuridico i prodotti non sono propriamente immessi in consumo e che in assenza di colpa del soggetto passivo, non sarebbe possibile attribuirgli una responsabilità diversa da quella oggettiva, prevista solo in rarissime ed eccezionali ipotesi.

In tempi ancor più recenti, si ricorda, tuttavia, una pronuncia²⁴, in cui si afferma che il presupposto per l'esenzione dal pagamento dell'accisa doganale - e dunque del venir meno dell'obbligazione tributaria - è la sottrazione della merce dal circuito commerciale, circostanza che sussiste unicamente in caso di distruzione totale o parziale della merce e non in caso di furto²⁵. Alla base di tale orientamento vi sarebbe un'interpretazione dell'art. 4 del T.U.A. e della parola "perdita", in esso contenuto, tale per cui il termine deve essere interpretato nel senso di "dispersione" del bene e non di mera sottrazione.

In particolare, la Cassazione, nel seguire tale orientamento, si è espressa in tal

²¹ Vedasi: Cass., Sez. Trib., 15 maggio 1984, n. 2942, in *Mass. Giur. It.*, 1984; Cass., Sez. Trib., 28 maggio 2007, n. 12428, in *Il Fisco*, 2007, 4327; Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2009, n. 17195, in *Mass. Giur. It.*, 2009.

²² Cass., Sez. Trib., 14 dicembre 2000, n. 15445, in Banca Dati de jure.

²³ Vedasi, le sentenze gemelle della Corte di Cassazione, Sez. Trib., 6 novembre 2013, nn. 24912 e 24913, secondo cui il furto della merce costituisce causa di estinzione dell'obbligazione tributaria. Vedasi, inoltre, Cass., SS.UU., 2 dicembre 2008, n. 28536, in *Mass. Giur. It.*, 2008, che, incidentalmente, ha riconosciuto il diritto all'abbuono d'imposta in un caso di furto di bevande alcoliche avvenuto in un deposito fiscale. La medesima posizione è riscontrabile anche in dottrina, A. CAZZOLLA – G. CHIANURA, *Accise: disciplina degli abbuoni per perdite e distruzioni dei prodotti in regime di sospensione*, in *Il Fisco*, 2010, 108; A. BALDASSARRE, *Il furto di merci dal deposito doganale: «oltre al danno...dazi e iva!»*, in *Dir. Pr. Trib.*, 5, 2013, 20842.

²⁴ Cass., Sez. Trib., 28 gennaio 2014, n. 6398, in www.cortecassazione.it.

²⁵ Nemmeno è rilevante il fatto che l'art. 59, comma 2, L.342 del 2000 affermi che "per i furti e le irregolarità nella circolazione dell'alcole nonché dei tabacchi lavorati compiuti sino alla data di entrata in vigore della presente legge, ove l'azienda italiana garante risulti estranea al fatto criminoso, viene disposto lo sgravio dall'accisa", dato che tale norma si applica unicamente a favore del garante e non dell'obbligato principale.

senso: "i quantitativi di merce, che risultino mancanti ...(...)... sono sottratti dall'imposizione, a norma ...(...)... dell'art. 4 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, solo quando si tratti di cali naturali o tecnici oppure quando si tratti di perdite e distruzioni"²⁶.

La visione appena riportata ha l'intento di uniformarsi ad un'importante sentenza della Corte Costituzionale²⁷, riguardante, appunto, la differenza tra la distruzione della merce e la sottrazione della stessa. In un giudizio riguardante la possibile violazione dell'art. 37 del d.P.R. 43/1973²⁸, degli artt. 3 e 53 Cost., la Corte Costituzionale ritenne l'art. 37 conforme all'art. 53 Cost., nella parte in cui assoggettava al pagamento dell'accisa le merci sottratte all'importatore, per il fatto che l'applicazione del generale principio di capacità contributiva applicato all'ambito delle accise, definisce l'idoneità del soggetto passivo a pagare l'imposta correlatamente all'immissione in consumo del bene. In altri termini, il furto di per sé non eliminerebbe il presupposto di pagamento dell'accisa (l'immissione in consumo), ma modificherebbe unicamente il soggetto che permette la circolazione del bene nel territorio. In specie, l'art. 37 non è stato ritenuto incostituzionale nella parte in cui dispone che l'accisa non è dovuta solo in caso di perdita (intesa come distruzione) del bene, poiché le due ipotesi previste dalla norma sono del tutto differenti: in caso di distruzione della merce, questa non può essere immessa in consumo, mentre in caso di furto di questa, il bene resta

²⁶ Cass., Sez. Trib., 28 maggio 2007, n. 12428, in *Il Fisco*, 2007, 4327.

²⁷ Corte Cost., Sez. Trib., 31 marzo 1988, n. 373, in *Dir. Prat. Trib.*, 1988, II, 949.

²⁸ L'art. 37 del d.P.R. 43/1973, ora abrogato, recitava: "Si considera non avverato il presupposto dell'obbligazione tributaria quando il soggetto passivo dimostri che l'inosservanza dei vincoli doganali ovvero la mancanza in tutto o in parte delle merci all'atto della presentazione, della verifica o dei controlli doganali, anche successivi all'accettazione della dichiarazione di destinazione al consumo, dipenda dalla perdita o distruzione della merce per caso fortuito o forza maggiore o per fatti imputabili a titolo di colpa non grave a terzi o allo stesso soggetto passivo. In tali casi la perdita o distruzione deve essere denunciata agli organi doganali entro dieci giorni da quello in cui si è verificata ovvero da quello in cui il soggetto passivo ne è venuto a conoscenza e deve essere comprovata, quando possibile, mediante attestazione di un pubblico ufficiale. Si considera del pari non avverato il presupposto dell'obbligazione tributaria relativamente ai cali naturali ed ai cali tecnici delle merci soggette a vincoli doganali. I cali ammissibili sono determinati con norme regolamentari emanate dal Ministro per le finanze con proprio decreto da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica (6/c)".

utilizzabile, con l'unica conseguenza che l'immissione in consumo viene messa in atto da un soggetto differente. Inoltre, l'art. 37 sarebbe conforme anche al dettato costituzionale dell'art. 3, ove prevede l'esenzione del pagamento dell'accisa in caso di perdita della merce, intesa come distruzione e non sottrazione (furto).

La Corte di Cassazione, nonostante alcuni repentini cambi di rotta, sembra che, per lo meno ultimamente, non voglia lasciar spazio alla possibilità di applicazione dell'abbuono d'imposta in caso di furto della merce. Essa ha infatti esplicitamente escluso la possibilità di equiparare il furto alla perdita del bene per caso fortuito o per causa di forza maggiore, in relazione al fatto che, anche sulla base di fonti comunitarie, quali la Direttiva CGUE 623/1979, causa di estinzione dell'obbligazione tributaria deve essere un avvenimento tale da distruggere il bene, impedirne la circolazione, mutare quella destinazione economica che motiva l'applicazione di dazi d'importazione.

Ciò che chiaramente emerge da quanto fin qui affermato è che la giurisprudenza - di merito e di legittimità - ha di fatto creato notevole incertezza, lasciando, conseguentemente, ad interpreti e operatori il compito di abbracciare l'una o l'altra posizione.

4. Conclusioni

In ultima analisi, occorre capire perché l'orientamento più recente della Suprema Corte escluda l'abbuono d'imposta in caso di furto della merce. La risposta pare essere di pronta soluzione: si vuole evitare la circolazione di merci senza che sia versata la relativa imposta ed assicurarsi che il gettito che le accise garantiscono all'Amministrazione Finanziaria sia costante ed indipendente dai fatti accaduti al soggetto passivo. Sembra, cioè, che la *ratio* sia quella di scongiurare il rischio che i soggetti gravati dall'imposta inscenino o commissionino furti e rapine, al fine, appunto, di liberarsi dell'onere del pagamento.

Insomma, vuole essere evitato il contrabbando²⁹.

²⁹ Vedasi, per un approfondimento sul contrabbando, gli artt. 282 ss. T.U.L.D.

Tuttavia, ci si chiede se sia corretto il tentativo di evitare la sottrazione delle merci estere all'accertamento e alla riscossione di diritti doganali e diritti di confine, a spese del soggetto che sia estraneo a qualsiasi azione criminosa. Infatti, sembra che lo Stato "punisca" il soggetto derubato proprio per il fatto di essersi fatto derubare e, conseguentemente, di aver permesso la sottrazione al gettito che le accise riescono a garantire.

Un siffatto ragionamento collide con il diritto di ogni singolo cittadino di vedersi punito solo per i fatti commessi – con dolo o con colpa che sia – e non per avvenimenti che, come il furto, accadono indipendentemente dalla propria *voluntas* e nonostante tutti gli accorgimenti atti ad evitarlo. Accettare tale impostazione, significa scardinare quella certezza giuridica che, invece, deve essere alla base dell'ordinamento nazionale e comunitario.

Non pare ragionevole, infatti, che lo Stato, per tutelarsi davanti a fenomeni di contrabbando, finisca per sacrificare il diritto del singolo incolpevole ad operare sul Mercato in sicurezza e chiarezza normativa ed a pagare l'imposta solo in caso di effettivo arricchimento.