



**NICOLÒ POLLARI, RAFFAELE BARBERIO
GIUSEPPE LAGANÀ, ISABELLA V.M. SGRÒ**

MANUALE DELLE ACCISE





©

ISBN
979-12-218-0473-7

PRIMA EDIZIONE
ROMA 25 GENNAIO 2023

INDICE

PARTE I

IL SISTEMA DELLE ACCISE

- 11 Capitolo I
 Accise: la natura dell'imposta e la sua vocazione comunitaria
 1.1. Considerazioni generali, 11 – 1.2. Generalità della tassazione, 15 – 1.3. La procedura di armonizzazione dell'imposta, 18 – 1.3.1. *L'origine del tributo*, 18 – 1.3.2. *Il programma delineato nel Libro Bianco*, 20 – 1.3.3. *I tentativi falliti dei piani "Cockfield" e "Scrivener"*, 26 – 1.3.4. *Le Direttive europee ed il loro recepimento nell'ordinamento domestico*, 28 – 1.3.5. *La nuova Direttiva 2020/262/UE del 19 dicembre 2019*, 32 – 1.3.6. *Le nuove accise "non armonizzate": preliminari considerazioni*, 36 – 1.3.6.1. *La "Plastic Tax"*, 37 – 1.3.6.2. *La "Sugar Tax"*, 41.
- 47 Capitolo II
 I profili sostanziali delle accise
 2.1. Le nozioni ed il concetto di "territorialità comunitaria", 47 – 2.2. Il presupposto d'imposta: una fattispecie complessa a formazione progressiva, 51 – 2.2.1. *L'individuazione del fatto generatore*, 55 – 2.2.1.1. *Le importazioni e gli ingressi irregolari quali concause del fatto generatore*, 57 – 2.2.2. *La condizione di esigibilità del tributo*, 59 – 2.2.3. *Le esenzioni*, 64 – 2.2.4. *Il regime degli abbuoni nell'individuazione del presupposto*, 66 – 2.3. La soggettività passiva, 74.
- 81 Capitolo III
 La circolazione dei prodotti
 3.1. Introduzione, 81 – 3.2. La circolazione dei prodotti soggetti ad accisa (o in regime sospensivo), 83 – 3.2.1. *Il regime del deposito fiscale*, 88 – 3.2.2. *Il*

funzionamento del sistema Excise Movement and Control System (E.M.C.S.), 92 – 3.2.3. Irregolarità nella circolazione dei prodotti in regime sospensivo, 97 – 3.3. La circolazione dei prodotti assoggettati ad accisa, 100 – 3.3.1. L'utilizzo del Documento di Accompagnamento Semplificato telematico (e-DAS), 106 – 3.4. La circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa immessi in consumo in altro Stato membro, 110 – 3.5. La nuova normativa sulla circolazione dei prodotti lubrificanti, 117.

PARTE II

LA TASSAZIONE DEI PRODOTTI

123 Capitolo IV

L'accisa sui prodotti energetici

4.1. Considerazioni generali, 123 – 4.1.1. *Usi agevolati*, 131 – 4.2. Depositi fiscali di prodotti energetici, 133 – 4.2.1. *Procedimento per il rilascio dell'autorizzazione*, 138 – 4.3. Depositi commerciali: il regime autorizzatorio, 139 – 4.4. La circolazione dei prodotti energetici, 145 – 4.4.1. *Gestione contabile: il registro di carico e scarico*, 147 – 4.5. Gas naturale, 153 – 4.6. Carbone, coke di carbon fossile e lignite, 166 – 4.7. Oli e grassi animali e vegetali, 168 – 4.8. Gas di petrolio liquefatto, 170.

177 Capitolo V

L'accisa sull'alcole e i prodotti alcolici

5.1. Considerazioni generali, 177 – 5.2. Depositi fiscali di prodotti alcolici, 180 – 5.2.1. *Assetto dei depositi fiscali*, 187 – 5.2.2. *Gestione contabile dei depositi fiscali di prodotti alcolici e contabilità dell'Ufficio Dogane*, 188 – 5.2.3. *Cauzioni*, 190 – 5.2.4. *La circolazione dei prodotti alcolici assoggettati ad accisa*, 193 – 5.3. I contrassegni di Stato, 194 – 5.4. La detenzione e l'impiego di alcoli in farmacie e profumerie, 197 – 5.5. L'accisa sull'alcole etilico, 200 – 5.6. L'accisa sulla birra, 201 – 5.6.1. *I micro-birrifici*, 205 – 5.7. L'accisa sul vino, 208 – 5.8. L'accisa sulle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, 210 – 5.9. I prodotti alcolici intermedi, 211.

213 Capitolo VI

L'accisa sui tabacchi lavorati nazionali

6.1. Considerazioni generali, 213 – 6.1.1. *Il presupposto dell'accisa sui tabacchi lavorati*, 217 – 6.1.2. *La soggettività passiva*, 219 – 6.2. Le figure tipiche del settore, 222 – 6.3. Le aliquote di base e il calcolo dell'accisa applicabile ai tabacchi lavorati, 225 – 6.4. Titolari di rivendite e patentini, 228 – 6.5. Accertamento, liquidazione e pagamento dell'accisa, 239 – 6.6. La circolazione dei tabacchi lavorati, 240 – 6.7. L'accisa sulle nuove forme di fumo, 241 – 6.8. L'imposta di consumo sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo,

244 – 6.9. L'imposta di consumo sui prodotti che contengono nicotina, 247
 – 6.10. L'imposta di consumo sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo, 251
 – 6.11. Circolare 35/21 del 27/09/2021, 252.

255 Capitolo VII

L'accisa sull'energia elettrica

7.1. Considerazioni generali, 255 – 7.2. La soggettività passiva, 260 – 7.3. La denuncia di officina e la licenza di esercizio, 264 – 7.4. Accertamento, liquidazione e pagamento dell'accisa sull'energia elettrica, 267.

271 Capitolo VIII

Le altre imposizioni indirette

8.1. Considerazioni generali, 271 – 8.2. Imposizione sugli oli lubrificanti, sui bitumi di petrolio ed altri prodotti, 273 – 8.3. L'abolizione dell'imposta di fabbricazione sui fiammiferi e delle tariffe di vendita, 280.

PARTE III

IL SISTEMA SANZIONATORIO

285 Capitolo IX

Il sistema sanzionatorio

9.1. Considerazioni generali sul sistema sanzionatorio, 285 – 9.1.1. *La revisione del sistema sanzionatorio alla luce del principio di proporzionalità*, 290 – 9.2. Le violazioni in materia di accise, 293 – 9.3. Le sanzioni penali, 294 – 9.3.1. *La sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici*, 294 – 9.3.2. *L'alterazione di congegni, impronte e contrassegni*, 303 – 9.3.3. *Irregolarità nella circolazione*, 304 – 9.3.4. *La fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche e la sottrazione all'accertamento ed al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche*, 308 – 9.3.5. *Le circostanze aggravanti*, 309 – 9.3.6. *La confisca e l'introduzione della nuova "confisca per equivalente"*, 310 – 9.4. Le sanzioni amministrative, 314 – 9.4.1. *Le deficienze e le eccedenze nel deposito e nella circolazione di prodotti soggetti ad accisa*, 314 – 9.4.2. *L'inosservanza di prescrizioni e regolamenti*, 316 – 9.4.3. *Le irregolarità nell'esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa*, 318.

321 Capitolo X

L'attività di accertamento

10.1. I poteri di controllo e l'attività di accertamento, 321 – 10.1.1. *I poteri esclusivi della Guardia di Finanza*, 324 – 10.2. L'accertamento delle violazioni, 329 – 10.3. La cooperazione amministrativa in materia di accise, 330.

333 **Capitolo XI**

Ulteriori considerazioni e novità legislative

11.1. L'indennità di mora, 333 – 11.2. Legittimità o illegittimità del sistema sanzionatorio “senza soglie”?, 336 – 11.3. Possibili prospettive di riforma, 338 – 11.4. Novità introdotte in materia energetica a seguito della crisi in Ucraina, 340 – 11.5. Le accise per salvaguardare l'ambiente e favorire la *green economy*, 347.

353 *Bibliografia*

PARTE I
IL SISTEMA DELLE ACCISE

CAPITOLO I

ACCISE: LA NATURA DELL'IMPOSTA E LA SUA VOCAZIONE COMUNITARIA

SOMMARIO: 1.1 Considerazioni generali — 1.2 Generalità della tassazione — 1.3 La procedura di armonizzazione dell'imposta — 1.3.1. L'origine del tributo — 1.3.2. Il programma delineato nel Libro Bianco — 1.3.3. I tentativi falliti dei piani “Cockfield” e “Scrivener” — 1.3.4. Le direttive europee ed il loro recepimento nell'ordinamento domestico — 1.3.5. La nuova direttiva 2020/262/UE del 19 dicembre 2019 — 1.3.6. Le nuove accise “non armonizzate”: preliminari considerazioni — 1.3.6.1. La “*Plastic Tax*” — 1.3.6.2. La “*Sugar Tax*”.

1.1. Considerazioni generali

Nella finanza pubblica contemporanea il sistema di tassazione sul consumo è divenuto il principale strumento utilizzato dal legislatore fiscale per colmare situazioni di *deficit* di bilancio. Tale assunto scaturisce essenzialmente dalla crisi dei principi che informano l'imposizione sui redditi (quello solidaristico, di progressività, di centralità delle suddette imposte nell'ordinamento tributario, ecc.) non più rispondenti agli attuali orientamenti di politica economica specialmente a causa del processo di globalizzazione e delocalizzazione in atto che determina la divergenza tra chi fruisce della spesa pubblica ed il contribuente che la dovrebbe finanziare⁽¹⁾. La sovranità impositiva “residua”, pertanto,

(1) Con particolare riferimento all'elemento della progressività, Giovannini, *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1340; Id.,

sarebbe esercitabile solo sugli imponibili relativi al lavoro, alle rendite immobiliari ed in special modo sui consumi.

Secondo l'impostazione tradizionale le imposte di consumo sono tributi che colpiscono la ricchezza in un momento precedente (quello della produzione o dell'immissione in consumo) rispetto alla sua manifestazione, sul presupposto che la stessa ricchezza, in quel momento colpita, rivesta il duplice connotato di essere destinata ad essere consumata e suscettibile di incorporare il tributo nel prezzo che pagherà il consumatore finale. Dal punto di vista economico-finanziario i consumi possono essere colpiti sia mediante le imposte indirette poste sulla cessione, sul possesso di beni o sui servizi devoluti al consumo finale, sia mediante imposte personali sulla spesa che esonerano quella parte del reddito devoluta al risparmio e colpiscono la parte del patrimonio e dei redditi rivolta al consumo.

Ciononostante, nella maggior parte dei casi, le imposte di consumo sono imposte indirette⁽²⁾ o nel senso che colpiscono la produzione (imposte di fabbricazione, imposte sul valore aggiunto della produzione) o il passaggio di una linea daziaria (dazi di confine) o la cessione del bene destinato al consumo (imposte sulle vendite finali e imposte sul valore aggiunto dei consumi) o che colpiscono il possesso di beni durevoli che si presumono usati (televisione, auto, aerei). Le imposte indirette, a loro volta, si suddividono in imposte generali sui consumi che mirano a colpire la generalità del consumo e speciali, come le accise, sul

Equità impositiva e progressività, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 10675; Id., *Il re fisco è nudo*, Milano, 2016, pp. 101-110; Marongiu, *La concezione etica del tributo*, in *Neotepa*, n. 2/2015, p. 17.

(2) Le imposte vengono tradizionalmente suddivise in imposte dirette e indirette. Si tratta di una classificazione il cui contenuto e la cui interpretazione è però variata nel corso del tempo. Essa può essere fondata su una distinzione fra gli indici che le singole imposte utilizzano per valutare la capacità contributiva dei soggetti cui commisurare il prelievo, ovvero sulla diversa probabilità che il loro onere venga trasferito dal contribuente cui si applicano per legge ad altri soggetti economici. Secondo il primo approccio si definiscono: *a*) imposte dirette, quelle che colpiscono manifestazioni immediate della capacità contributiva del contribuente, quali il reddito ed il patrimonio; *b*) imposte indirette, quelle che colpiscono manifestazioni mediate della capacità contributiva e cioè atti quali il consumo di beni o il trasferimento di attività che portano a desumere l'esistenza di un reddito o di un patrimonio. In base al secondo approccio, sono chiamate: *a*) dirette, le imposte il cui onere grava effettivamente sul contribuente individuato dalla legge, che si trova nell'impossibilità di trasferirlo su altri soggetti economici; *b*) indirette le imposte il cui onere può essere trasferito dal contribuente ad altro soggetto economico (ad esempio attraverso un aumento del prezzo dei beni che egli vende) e che quindi gravano, indirettamente, su questo secondo soggetto (così Bosi, *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, 1996, pp. 214-215).

valore o sulla quantità, che mirano a colpire particolari categorie o specie di consumi.

Il termine “*accisa*” deriva dal latino “*accidere*” (cioè tagliare, colpire). Nella originaria formulazione il termine “*accisa*” identificava tutti quei tributi che venivano qualificati come “imposte di fabbricazione”, “imposte di consumo” e “sovrimposte di confine”.

A partire dalla loro istituzione (collocabile, *post* unificazione nazionale, nella prima metà del ventesimo secolo con l'introduzione dell'imposta sul caffè ad opera del d.lgs. 13 maggio 1917, n. 736 e con l'emanazione nel 1924 di una serie di testi unici approvati con dd.mm. 8 luglio 1924 riguardanti, tra le altre, l'accisa sulla birra, sullo zucchero, sul gas e sull'energia elettrica, nonché quella sugli spiriti) e fino ai primi anni novanta, il quadro normativo di riferimento era quanto mai disorganico trovando il più delle volte ogni accisa la propria regolamentazione in provvedimenti normativi *ad hoc* dai quali ben difficilmente si sarebbe potuta trarre una disciplina omogenea applicabile a questo grande insieme di imposte. In quel contesto storico, quindi, era gioco forza operare una netta bipartizione di tali tributi nelle *famiglie* delle imposte di fabbricazione e di quelle di consumo⁽³⁾.

Con la riforma tributaria degli anni '70, tuttavia, si assiste ad un forte ridimensionamento delle imposte di consumo e delle imposte di fabbricazione, per differenti ragioni: in primo luogo, sul piano tecnico, in virtù della tendenza comunitaria, si valorizza oltremodo l'Imposta sul

(3) Sulle Imposte di fabbricazione e di consumo v. Alessi, Monopoli fiscali. Imposte di fabbricazione. Dazi doganali, Torino, 1956; Id., Fabbricazione (imposte di) (in generale), in Noviss. Dig. it., Torino, 1960, pag. 1104 ss.; Giacobelli, Saponaro, Consumo (imposte di), in Enc. dir., IX, Milano, 1961, pag. 552 ss.; Dus, Imposte di fabbricazione: principi generali, Roma, 1965; Bagnoli, Fabbricazione (imposte di), in Enc. dir., XVI, Milano, 1967, pag. 166 ss.; Giannini, Istituzioni di diritto tributario. Milano, 1968, pag. 464 ss.; Trimeloni, “Abbuono” e “sgravio” nelle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua, in Dir. prat. trib., 1976, II, pag. 1102 ss.; Regazzoni, Fabbricazione (imposta di) (in generale), in Noviss. Dig. it. Appendice, III, Torino, 1982, pag. 596 ss.; Graziano, Alcune considerazioni sul principio di capacità contributiva e sulla natura giuridica dell'imposta di fabbricazione, in Dir. prat. trib., 1984, II, pag. 433 ss.; Moresca, Le imposte di fabbricazione e le sovrimposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica, ivi, 1984, II, pag. 1100 ss.; Rinaldi, Consumo (imposte erariali di), in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988, pag. 1 ss.; Svizzeretto, Fabbricazione (imposte di), ivi, XIII, 1989, pag. 1 ss.; Fiorenza, Fabbricazione (imposte di), in Dig. disc. priv., sez. comm., V, Torino, 1990, pag. 301 ss.; Pistoiesi, Le imposte di fabbricazione e di consumo, in Russo, Manuale di diritto tributario, Milano, 1999, pag. 804 ss.

Valore Aggiunto che, pur essendo un'imposta generale sui consumi, costituisce parte delle risorse proprie dell'Unione⁽⁴⁾; in secondo luogo, sul piano politico, si assiste ad una preponderante affermazione dell'imposizione diretta in quanto più rispondente alle esigenze del sistema welfare.

Con l'abolizione di numerose imposte di consumo preesistenti rimasero in vigore soltanto le imposte erariali su determinati prodotti (banane, cacao, caffè, energia elettrica, gas metano usato come carburante per l'autotrazione) nonché le imposte di fabbricazione disciplinate dai testi unici del 1924 relativi ai seguenti prodotti: alcol e spiriti; birra; zucchero da barbabietola; glucosio, maltosio ed analoghe sostanze zuccherine; cicoria ed altri surrogati del caffè. L'imposta sui fiammiferi, istituita con la l. 8 agosto 1895, n. 486, era, invece, soggetta ad una disciplina ondeggiante tra il sistema del monopolio⁽⁵⁾ e quello delle imposte di fabbricazione.

Tale distinzione (in sostanza) è venuta meno all'alba del 1° gennaio 1993, allorquando le notevoli differenze di tassazione dei vari prodotti, che potevano creare ostacoli alla libera circolazione delle merci e distorsioni alla libera concorrenza, portarono la Comunità Europea ad identificare con il termine "accisa" le sole imposte che colpivano determinati prodotti. Pertanto, nella forma, il termine "accisa" ha rimposto ad

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

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

esigenze comunitarie volte ad attribuire una definizione uniforme ad uno specifico settore d'imposta, resosi necessario con la realizzazione di un "mercato unico".

L'avvio di tale percorso ha determinato che il regime generale e gli elementi propri del tributo fossero analoghi in tutti gli Stati membri, rendendo necessario un processo di convergenza e di coordinamento in materia fiscale volto al raggiungimento della completa armonizzazione della tassazione nei diversi Stati membri delle merci interessate. In tale quadro, nelle transazioni commerciali tra Stati Membri è stato abrogato il termine "importazione" a favore del concetto di "immissione in libera pratica" così come disciplinato dagli artt. 162–163–201 e ss. del Reg. (UE) 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 (Codice Doganale dell'Unione – CDU) e dell'allegato B del Reg. (UE) 2446/2015 della Commissione del 28 luglio 2015, che integra il CDU (Regolamento Delegato). In particolare, con tale locuzione, si è inteso definire la procedura con la quale viene garantita la libera circolazione delle merci, originarie al di fuori dell'Unione, nel territorio comunitario. La normativa relativa al concetto di "esportazione", invece, è disciplinata dagli artt. 266–277 del Reg. (UE) 952/2013; degli artt. 244–249 del Reg. (UE) 2446/2015 e dagli artt. 326–341 del Reg. (UE) 2447/2015 della Commissione del 24 novembre 2015, recante le modalità di applicazione di talune disposizioni del medesimo CDU (Regolamento di esecuzione).

Prima, però, di soffermarsi sul percorso evolutivo della normativa comunitaria e domestica, per il quale è stato predisposto apposito paragrafo, è opportuno esporre alcune considerazioni circa la natura e le motivazioni che hanno indotto il legislatore ad introdurre questo tipo di tributo ed a prospettarne, poi, l'attuale configurazione.

1.2. Generalità della tassazione

Le accise si qualificano come imposte specifiche (l'aliquota è un importo monetario fisso per quantità), a carattere speciale (colpiscono cioè solo determinate categorie di prodotti), ad applicazione monofasica (la riscossione dell'imposta può avvenire al momento della cessione del

bene al dettagliante, per la vendita finale, o nel corso dell'ultima fase di produzione)⁽⁶⁾.

La scelta dei prodotti da assoggettare a tassazione è il principale motivo dell'estrema rilevanza di questo tributo, atteso che da un punto di vista economico i beni "colpiti" sono caratterizzati da una domanda scarsamente elastica.

In economia, l'elasticità di una domanda rispetto al prezzo, rappresenta la misura della sensibilità della curva di domanda ad una variazione percentuale del prezzo, ossia quanto varia la quantità domandata di un bene se il suo prezzo aumenta o diminuisce di una determinata percentuale⁽⁷⁾.

In termini matematici, l'elasticità è rappresentata dalla variazione percentuale di quantità in rapporto alla variazione percentuale di prezzo:

$$\frac{\begin{array}{c} (\text{variaz. \% della } Q \text{ domandata}) \\ \downarrow \\ (\Delta Q/Q) \times 100 \end{array}}{(\text{variaz. \% del } P)} \quad / \quad \frac{\begin{array}{c} (\text{variaz. \% del } P) \\ \downarrow \\ (\Delta P/P) \times 100 \end{array}}$$

Quando da questo rapporto risulta:

- *elasticità* = 0 siamo in presenza di una domanda rigida o anelastica quindi qualsiasi variazione del prezzo lascia indifferente la quantità domandata;
- *elasticità* = 1 la variazione percentuale del prezzo determina la stessa variazione percentuale della quantità domandata;
- *elasticità* > 1 la domanda è molto elastica, c'è molta reattività della quantità domandata alle variazioni di prezzo;
- *elasticità* = ∞ la domanda in questo caso è perfettamente o infinitamente elastica e la reattività è massima, una qualsiasi piccola variazione di prezzo provoca una grande variazione della quantità domandata;

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

(7) Cfr. Samuelson e Nordhaus, *Economia*, McGraw-Hill, Milano, p. 68.

- *elasticità* < 1 la domanda è poco elastica, c'è poca reattività della quantità domandata alle variazioni di prezzo.

Quest'ultima ipotesi rappresenta la tipica situazione dei beni colpiti da accisa.

Inoltre, sempre in un'ottica squisitamente economico-finanziaria, i prodotti sottoposti ad accise hanno le seguenti caratteristiche principali:

- gravano su beni di largo consumo la cui produzione è accentrata su un numero non eccessivamente elevato di soggetti facilmente individuabili e controllabili dall'Amministrazione finanziaria;
- sono riscosse direttamente in capo ai soggetti che hanno la *disponibilità fiscale*⁽⁸⁾ di tali beni;
- sono, di conseguenza, di facile gestione, non presentando i problemi applicativi propri di un sistema di fiscalità di massa come quello rappresentato dalle imposte sui redditi e dall'IVA;
- sono, di regola, traslate sui consumatori finali ed assicurano, per l'effetto, un cospicuo gettito alle casse dell'erario (terzo dopo le imposte sul reddito e l'IVA);
- si tratta di una tassazione facilmente manovrabile in relazione ad obiettivi di politica economica ovvero per fare fronte ad improvvise esigenze di cassa⁽⁹⁾.

Come noto, la volontà del legislatore è anche quella di collegare ad ogni tipologia di tributo effetti (anche) extrafiscali. Caratteristica, questa, che nel caso delle accise si presenta con un vigore ancora più accentuato: per tali tributi, infatti, la finalizzazione ad esigenze ulteriori

(8) Come tale si intende la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa da parte del soggetto che abbia, poi, il potere (di fatto) di immetterli in consumo. Cfr. Cipolla, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, pag. 1859 ss. con riferimento al concetto di disponibilità fiscale dei prodotti volto alla dimostrazione dell'estraneità dal campo di applicazione delle accise dei trasferimenti con clausole *Incoterms cif o fob* di oli minerali da parte dei *traders* prima che i prodotti stessi siano oggetto di bunkeraggio, a cui ha fatto seguito la circolare 18 febbraio 2004, n. 7/D dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (già Agenzia delle Dogane) allorché ha pure essa escluso i *traders* dal novero dei soggetti passivi delle accise.

(9) Per una lettura in chiave economica delle accise e sulla loro incidenza, in termini di gettito, nel bilancio dello Stato. Cfr. Pace, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione. I monopoli fiscali e le imposte doganali*, in *Tratt. dir. tribut.* diretto da Amatucci, IV, Padova, 1994, 267 ss.

rispetto a quella meramente finanziaria è un fattore che concorre a determinare la causa stessa del prelievo. Del resto, i medesimi eventi che vengono assunti a loro presupposto — la produzione ed il consumo di determinati prodotti — sono espressivi delle esigenze di politica economica ad essi sottese.

In concreto, l'attuale sistema delle accise incide sul consumo di alcuni beni pericolosi per la salute umana come nel caso dell'accisa sui tabacchi lavorati; l'accisa sull'alcol e sulle bevande alcoliche o dannosi per l'ambiente, come ad esempio l'accisa sui petroli⁽¹⁰⁾ o l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, in linea con la loro funzione, lato *sensu* ambientale. Da qui l'esigenza di contemperare i profili fiscali con gli ulteriori principi costituzionali che di volta in volta emergono (tutela della salute, tutela dell'ambiente, ecc.).

1.3. La procedura di armonizzazione dell'imposta

1.3.1. *L'origine del tributo*

L'"accisa" ebbe il suo esordio in Spagna nel IX secolo: si trattava di un'imposizione applicata agli eserciti invasori sui territori conquistati, riscossa sulle merci provenienti dal *contado* che venivano immesse in consumo sui mercati cittadini. Nel XII secolo, in Germania, tale imposta assunse una diversa accezione, svincolata dal regime della campagna militare, gravava soprattutto sui generi alimentari e veniva riscossa al momento dell'introduzione del bene nella città. Le accise furono introdotte in Inghilterra per la prima volta nel 1643 per il finanziamento della guerra contro Carlo I. Colpirono dapprima la birra, il sidro, l'acquavite, e poi via via altri prodotti, come il tabacco, la cicoria, le carni, le stoffe, ecc. In Francia i diritti di accisa si riscuotevano sui vini e sull'acquavite, sulla birra, sugli aceti e sugli zuccheri.

In Italia si dovette attendere il 1800 circa e, nonostante il ritardo, l'accezione adottata assunse due significati diversi: nel nord dell'Italia

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

essa indicava le imposte ordinarie dirette a carattere personale o reale, nella parte meridionale si individuava una forma di imposizione sui consumi. In seguito il termine “accisa” fu abbandonato e sostituito da quello di imposta sui consumi⁽¹¹⁾ cui si affiancarono di pari passo, con lo sviluppo industriale dei vari Paesi europei, le imposte di fabbricazione⁽¹²⁾ e delle sovraimposte di confine.

Le imposte di fabbricazione e le sovraimposte di confine si differenziavano, essenzialmente, dalle imposte sui consumi in quanto erano rivolte ai beni nella fase della loro produzione, mentre queste ultime afferrivano ai beni o ai servizi assunti nella fase del loro consumo.

Queste erano nate con lo scopo di gravare omogeneamente su tutte le merci producibili in Italia le cui rispettive “concorrenti estere” erano colpite da un dazio di importazione; se una merce è colpita all'interno del territorio da un'imposta di fabbricazione, la similare merce estera doveva essere colpita da un uguale dazio di importazione. Si trattava di imposte di facile incasso la cui semplicità risiedeva nel fatto che, essendo la fabbricazione e la distribuzione basata su pochi soggetti, su questi si accentravano gli adempimenti fiscali imponendo al debitore d'imposta l'applicazione del tributo nel prezzo riservato al consumatore finale.

La seconda finalità delle stesse era rinvenibile nell'utilizzo delle stesse come strumento di politica economica, mediante il monitoraggio del flusso dei consumi, al punto che la flessibilità di tali strumenti comportò l'uso disinvolto di numerose “manovre” fiscali volte al finanziamento dello sviluppo economico.

La riforma tributaria degli anni '70⁽¹³⁾, che ha determinato l'istitu-

(11) L'imposta sui consumi fu istituita inizialmente a favore dello Stato ma venne successivamente attribuita ai Comuni. Più volte riformata in testi legislativi, che si sono succeduti nel tempo, ha trovato un assetto stabile nel Testo Unico sulla Finanza Locale R.D. 14 settembre 1931, n. 1175. Vedasi D'Amati, *Imposta di consumo*, in Grande Diz. Enc., UTET, Torino, 1987.

(12) La denominazione imposta di fabbricazione trae origine dal momento impositivo che fa sorgere il debito d'imposta. Per i prodotti, cui tale imposta si riferisce, corrisponde all'atto in cui gli stessi escono da un certo ciclo della loro lavorazione e talvolta perfino nel momento in cui la materia prima entra in ciclo. Vedasi Bagnoli, *Imposta di Fabbricazione*, in Enc. Dir., Varese, 1961.

(13) Per modificare il sistema tributario, fu emanata una legge che stabilì i punti fondamentali di una riforma tributaria ed i criteri per realizzarla, assegnando all'amministrazione del Ministero delle Finanze il compito di redigere i provvedimenti. La legge n. 825 del 9 ottobre 1971 fu emanata dal Governo per divulgare le disposizioni occorrenti per attuare le riforme “secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva”

zione dell'imposta sul valore aggiunto, per mezzo del d.p.r. n. 633 del 26 ottobre 1972, ha ridotto l'area di applicazione di questo tipo di imposizione. Nonostante il ridimensionamento delle classi di prodotti su cui gravavano, le imposte sulla fabbricazione e sul consumo erano sedici: oli minerali e metano, alcol e bevande alcoliche, energia elettrica, oli lubrificanti, tabacchi lavorati, fiammiferi, carbone e coke, apparecchi di accensione, armi, banane, cacao e caffè, glucosio, maltosio e materie zuccherine, olio di semi e margarina, prodotti audiovisivi, zucchero, sacchetti di plastica.

La crescente integrazione dei mercati europei e la globalizzazione mondiale ha indotto il legislatore europeo a progettare un processo di armonizzazione volto ad evitare la possibile origine di ostacoli alla libera circolazione delle merci nonché di elementi distorsivi della libera concorrenza.

1.3.2. *Il programma delineato nel Libro Bianco*

Agli inizi degli anni ottanta, il dibattito politico sul processo di integrazione economica e sulla necessità di realizzare il mercato unico europeo si accese con intensità e subì una concreta svolta con la presentazione del (primo) Libro Bianco dell'Unione Europea, comunemente conosciuto come il Libro bianco di Delors (dal nome del suo designatore Jacques Delors), adottato dal Consiglio Europeo con il titolo *“Il completamento del mercato interno: Libro bianco della Commissione per il Consiglio*

e della progressività”. Il Governo predispose il testo dei singoli decreti delegati. Inizialmente furono pubblicati diciannove decreti che introdussero l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e modificarono le imposte di registro, successioni, ipotecarie e catastali, bollo, contenzioso tributario e tasse sulle concessioni governative. Il 1° gennaio 1973, entrarono in vigore tali provvedimenti, ad eccezione di quello relativo alla riforma del contenzioso tributario, che ebbe faticosa applicazione solo nei primi mesi dell'anno successivo. In seguito furono emanate le disposizioni sulle imposte dirette, la cui entrata in vigore avvenne il 1° gennaio 1974, sostituendo le vecchie imposte reali (ricchezza mobile, fabbricati, terreni e redditi agrari) e personali (complementare sul reddito e imposta di famiglia), con le nuove sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle persone giuridiche (IRPEG). Un apposito provvedimento (d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600) raccolse le norme in materia di accertamento delle imposte sul reddito, mentre con altri decreti delegati furono dettate le linee fondamentali delle agevolazioni tributarie (d.p.r. n. 601), fu riformata la riscossione delle imposte dirette, si stabilirono le disposizioni sulla revisione degli estimi e del classamento del catasto terreni e fabbricati. Fu creata, infine, l'Anagrafe tributaria.