

ABBUONO DELL'ACCISA PER "COLPA LIEVE" DEL CONTRIBUENTE: IL RAPPORTO CONTRASTANTE TRA LA DISCIPLINA DEL TESTO UNICO ACCISE E LA DIRETTIVA (UE) 2020/262

di Agostino Giovinazzo*

SOMMARIO: 1. Premesse di sintesi. – 2. Breve richiamo ai principi in tema di fatto generatore dell'obbligazione tributaria ed esigibilità dell'accisa. – 3. La normativa in materia di diritto all'abbuono d'accisa e il recepimento delle disposizioni unionali in Italia. – 4. I diversi approcci della giurisprudenza unionale e nazionale sulle esimenti della «forza maggiore» e del «caso fortuito» (cenni). – 5. Analisi e riflessioni conclusive: l'equivoco italiano.

Abstract: Il contribuente si propone di analizzare il rapporto tra la disciplina dettata in materia di abbuono d'accisa dal D.lgs. n. 504/1995 (Testo unico accise) e dalla Direttiva (UE) 2020/262, mettendone in risalto contrasti e similitudini. Tanto in ambito unionale quanto in ambito nazionale è, infatti, previsto un abbuono d'imposta nei casi in cui un prodotto sottoposto ad accisa non sia immesso in consumo a causa della sua perdita irrimediabile o distruzione. La normativa nazionale e quella unionale sembrano, però, declinare diversamente i presupposti in presenza dei quali scatta tale esimente e quindi il prodotto sottoposto ad accisa non è considerato immesso in consumo. In particolare, la disposizione di cui all'art. 4, comma 1, D.lgs. n. 504/1995 – nella parte in cui ritiene equiparabile alle fattispecie del «caso fortuito» e della «forza maggiore» anche la distruzione o la perdita irrimediabile del prodotto avvenuta per «colpa lieve» del contribuente – pare aver ampliato la spettanza del previsto abbuono d'imposta e influito direttamente sul perimetro stesso dell'esigibilità dell'accisa, tracciandone uno *ad hoc* diverso da quello individuato dalla Direttiva (UE) 2020/262.

Abstract: This paper aims to analyze the relationship between the rules on excise duty relief established by Legislative Decree no. 504/1995 (Consolidated excise text) and by Directive (EU) 2020/262, highlighting their contrasts and similarities. In fact, both at the EU and at the national level, a tax rebate is provided for in cases where a product subject to excise duty is not released for consumption due to its irreparable loss or destruction. However, the national and EU legislation seem to define the conditions in the presence of which this exemption is triggered differently and therefore the product subject to excise duty is not considered released for consump-

* Avvocato in Milano, esperto di diritto doganale e accise.

tion. In particular, the provision pursuant to art. 4, paragraph 1, Legislative Decree no. 504/1995 – in the part in which it considers the destruction or irreparable loss of the product due to “slight negligence” of the taxpayer to be comparable to the cases of “unforeseeable circumstances” and “force majeure” – seems to have extended the entitlement to the aforementioned tax rebate and to have directly influenced the very perimeter of the excise duty chargeability, tracing a specific one that is different from the one identified by Directive (EU) 2020/262.

1. Premesse di sintesi

La Direttiva (UE) 2020/262, che stabilisce il regime generale delle accise e le cui nuove disposizioni troveranno applicazione nel nostro ordinamento dal 13 febbraio 2023, all’art. 6 fissa il principio cardine secondo cui i prodotti sottoposti ad accisa, detenuti in regime sospensivo, non sono considerati immessi in consumo (e quindi l’accisa non è dovuta) se la distruzione o la perdita irrimediabile degli stessi avviene per «*caso fortuito*» o per causa di «*forza maggiore*», o in seguito ad autorizzazione delle autorità competenti.

Tali disposizioni sono riprodotte nell’art. 4 del D.lgs. n. 504/1995 (Testo unico accise), il quale equipara alle fattispecie del «*caso fortuito*» e della «*forza maggiore*» anche la distruzione o la perdita irrimediabile del prodotto avvenuta per «*colpa lieve*» del contribuente.

La richiamata similitudine sembra dunque individuare un’ulteriore categoria di abbuono d’imposta che, come si avrà modo di vedere, porterebbe a dubitare della piena sintonia tra la norma nazionale e la disciplina unionale.

La questione riveste un’importanza non di poco conto in quanto in diretto rapporto con la stessa esigibilità dell’accisa: nozione armonizzata che, come è noto, deve trovare ugual declinazione in tutti gli Stati membri.

Alcune delle riflessioni che seguono sono state affrontate anche dalla Corte di Cassazione, la quale con ordinanza n. 22677/2022 ha disposto il rinvio della questione alla Corte di Giustizia UE.

2. Breve richiamo ai principi in tema di fatto generatore dell’obbligazione tributaria ed esigibilità dell’accisa

Come si è fatto cenno in premessa, la questione inerente agli abbuoni ha una ricaduta diretta sull’applicazione dell’accisa e, più in generale, sulla stessa struttura giuridica del tributo.

Utile è dunque far cenno ai concetti di nascita dell’obbligazione tributa-

ria ed esigibilità come delineati dalla disciplina di armonizzazione unionale e dalla corrispondente normativa nazionale.

È bene sin da subito chiarire che la tassazione dei prodotti energetici è di esclusiva competenza dell'Unione Europea, sicché, in forza del primato del diritto unionale sul diritto interno, gli Stati Membri sono tenuti a uniformare la propria legislazione ai principi e disposizioni di carattere unionale, soprattutto ove entrino in gioco i presupposti dell'imposizione.

In tale ambito una disparità di trattamento fiscale tra i vari Stati membri potrebbe facilmente determinare una concorrenza fiscale dannosa, capace di ingenerare meccanismi concorrenziali così spinti da accentuare le tendenze centrifughe all'interno dell'Unione europea. Le accise, infatti, sono in grado di influire in maniera significativa sulla circolazione di beni e servizi nel mercato europeo e dunque appaiono come fattori suscettibili di alterare il libero svolgimento del meccanismo concorrenziale¹.

L'attuale regolamentazione generale delle accise è affidata alla Direttiva (UE) 2020/262 che, al fine di realizzare un livello di armonizzazione sempre maggiore, ha aggiornato quanto stabilito, in generale, dalla Direttiva 2008/118/CE² e, nello specifico per prodotti energetici ed elettricità, dalla Direttiva 2003/96/CE.

In particolare, quanto al fatto generatore dell'obbligazione tributaria ed esigibilità dell'accisa, l'art. 6, paragrafi 2 e 3 della Direttiva (UE) 2020/262, scinde temporalmente il momento in cui nasce l'obbligazione tributaria, da quello in cui essa diviene concretamente esigibile.

Nel nostro ordinamento – del tutto conformemente a quanto dettato dal citato art. 6 della Direttiva (UE) 2020/262 – l'art. 2 del D.lgs. n. 504/1995 (Testo unico accise)³, individua il *fatto generatore* dell'accisa nella *fabbricazione, importazione* dei prodotti o nel loro *ingresso irregolare* nel territorio dello Stato (comma 1), mentre la sua *esigibilità* viene "rinvziata" al momento in cui i prodotti medesimi sono *immessi in consumo* nel territorio dello Stato (comma 2).

Siffatta scissione temporale dei fatti rilevanti per il sorgere dell'obbliga-

¹ Così P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, pp. 224-226. Per una disamina più generale sul tema si veda, su tutti, F. FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1997, I, p. 219 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. Dir., Aggiornamento IV*, Milano 2000, p. 23.

² La Direttiva 2008/118/CE è abrogata dalla Direttiva (UE) 2020/262 a partire dal 13 febbraio 2023.

³ Nella versione risultante a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. b), D.lgs. n. 180/2021, di recepimento della Direttiva (UE) 2020/262, l'art. 2, comma 1 e 2 del D.lgs. n. 504/1995 prevede che "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 o del loro ingresso irregolare nel territorio dello Stato.

L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato".

zione tributaria non può però portare a svalutare l'immissione al consumo, considerandola estranea al presupposto dell'imposta, e dunque ritenendola ora come mera «condizione di esigibilità»⁴, ora come «termine di scadenza» del tributo⁵, ora come qualità materiale della merce estratta da depositi fiscali⁶.

Secondo la dottrina maggioritaria⁷, infatti, l'immissione al consumo connota, nella struttura del tributo, un elemento ben più rilevante di una mera vicenda attinente alla riscossione, per entrare a far parte, insieme al fatto generatore, di una fattispecie complessa a formazione progressiva che costituisce nel suo insieme il presupposto del tributo.

Non è quindi sufficiente la fabbricazione, importazione o l'ingresso irregolare per concretizzare il presupposto del tributo, ma è necessaria anche l'immissione in consumo dei prodotti⁸.

In altri termini: l'accisa diviene esigibile al verificarsi dell'immissione in consumo del prodotto energetico, se, quando e nella misura in cui essa avviene.

All'atto dell'immissione in consumo, dunque, i prodotti fabbricati o

⁴ Cfr. F. PISTOLESI, *Le imposte di fabbricazione di consumo*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, pp. 737 ss. e A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, I, Torino, 1991, p. 760.

⁵ Cfr. S. FIORENZA, voce *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig. Disc. Priv.*, V, 1990, p. 307.

⁶ In tal senso si veda anche M. MARESCA, *Imposta di fabbricazione e le sovrimeposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, p. 1112. Il quale, tuttavia, riconosce poi che la ricchezza assoggettata ad imposizione non è rappresentata tanto da prodotti in sé, ma «dal prodotto in quanto idoneo a formare oggetto del successivo processo di commercializzazione».

⁷ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2008, pp. 616 ss.; R. SCHIAVOLIN, voce *Accise*, in *Enc. Dir. Agg.*, IV, Milano, 2000, p. 26; M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura i soggetti delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. 220; F. PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione di consumo*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2002, p. 311. Sotto il previgente ordinamento si veda invece, sia pure con diverse sfumature, G.A. MICHELI, *Prospettive della riforma dell'imposta sui prodotti petrolifici*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1968, p. 389 e M. TRIMELONI, *Abbuono e sgravio sulle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, p. 1123 (ed ivi per l'assunto che la designazione al consumo assume un aspetto qualificante essenziale, nella configurazione normativa generale del tributo, in quanto aderisce alla complessa struttura di esso e non si integra soltanto in una fase particolare del suo svolgimento). In questa prospettiva, pur ammettendo che la fase genetica dell'obbligazione tributaria coincida, nelle imposte di fabbricazione, con l'ultimazione del processo produttivo, mentre nelle imposte di consumo con l'immissione in consumo, si riconosce che con l'entrata in vigore del T.U.A. le distinzioni tra le due tipologie di tributi si sono attenuate: vedasi F. PISTOLESI, *Le imposte di fabbricazione di consumo*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 806 e P. BORIA, *Le accise*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 970. Sotto l'ordinamento previgente, per contro, avevano negato ogni rilevanza l'immissione in consumo nella ricostruzione del presupposto del tributo R. RINALDI, voce *Consumo (imposte di)*, in *Enc. giur.*, VIII, 1988, p. 3 ss. e S. FIORENZA, voce *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, V, 1990, pp. 306-315 (ed ivi per l'assunto che l'immissione in consumo opera come termine di scadenza dell'obbligazione tributaria).

⁸ Per un approfondimento sull'evoluzione, sempre in cornice europea, circa il presupposto delle imposte di fabbricazione e di consumo si veda BORIA, *op. cit.*, pp. 377-379.

importati (anche irregolarmente) vanno assoggettati ad accisa, sempreché essi non siano stati nel frattempo persi o distrutti, nel qual caso – come si illustrerà subito dopo (*infra* par. 3) – l'art. 6, paragrafo 5 della Direttiva (UE) 2020/262 e l'art. 4, comma 1 del D.lgs. n. 504/1995 concedono un abbuono d'imposta che consente al contribuente di non essere tenuto a versare l'accisa sul corrispondente quantitativo di prodotto.

Tale ultima disposizione sottende un'inferenza induttiva rilevante ai fini dell'esigibilità del tributo: quella di presumere che, in presenza di specifiche circostanze, i prodotti soggetti ad accisa non siano considerati immessi in consumo.

In questo contesto si palesa quindi la stretta relazione tra l'enunciato principio di esigibilità e la disciplina dell'abbuono; circostanza questa dalla quale prenderemo le mosse per svolgere alcune considerazioni sulla tipizzazione delle singole fattispecie esimenti presente nell'art. 6 della Direttiva (UE) 2020/262 e nell'art. 4 del D.lgs. n. 504/1995.

3. La normativa in materia di diritto all'abbuono d'accisa e il recepimento delle disposizioni unionali in Italia

Per meglio comprendere le riflessioni che seguiranno e i diversi approcci giurisprudenziali all'argomento, appare opportuno delineare sinteticamente il quadro normativo di riferimento.

Prendiamo le mosse dalla norma unionale.

L'art. 6, paragrafo 5 della Direttiva (UE) 2020/262 dispone che: "*La distruzione totale o la perdita irrimediabile, totale o parziale, dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro di distruggere i prodotti, non è considerata immissione in consumo*".

Nel contesto normativo nazionale la citata disposizione trova la sua omologa nell'art. 4, comma 1 del D.lgs. 504/1995 – modificato dall'art. 1 del D.lgs. 180/2021 con cui è stata recepita giustappunto la citata Direttiva (UE) 2020/262 – ai sensi del quale: "*In caso di perdita irrimediabile, totale o parziale, o di 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 che determinano la perdita irrimediabile o la distruzione totale dei prodotti, imputabili esclusivamente al soggetto obbligato a titolo di colpa non grave e quelli, determinanti la suddetta perdita o distruzione, che siano imputabili a terzi e non siano altresì imputabili a titolo di dolo o colpa grave al soggetto obbligato, sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore*".

⁹ Per quel che concerne gli argomenti trattati nella presente analisi, si evidenzia che la precedente versione della norma non presenta difformità rilevanti con quella attualmente in vigore. Per

La norma prevede quindi la concessione di un abbuono d'imposta al verificarsi di fatti, naturali o umani, che abbiano cagionato la perdita¹⁰ irrimediabile totale o parziale e la distruzione totale di prodotti soggetti ad accisa detenuti in regime sospensivo¹¹.

Tra questi fatti assumono rilevanza, in prima battuta, il «*caso fortuito*» e la «*forza maggiore*», la cui prova del loro concreto verificarsi ricade in capo al soggetto obbligato ed è rimessa al sindacato dell'Amministrazione finanziaria¹².

Oltre a ciò, il legislatore nazionale ha disposto l'equiparazione al caso fortuito e alla forza maggiore i fatti imputabili a terzi a titolo di dolo o di colpa grave (la *ratio* della disposizione è quella di evitare che il soggetto passivo sia chiamato a rispondere per il fatto di terzi) e quelli imputabili allo stesso soggetto passivo a titolo di «*colpa lieve*».

In tali ultime circostanze però, a differenza del caso fortuito e della forza maggiore, la *condicio sine qua non* per la concessione dell'abbuono d'imposta è costituita dalla perdita irrimediabile o distruzione "totale" dei prodotti.

Di conseguenza, a volere seguire un'interpretazione restrittiva della norma, dovrebbe quindi venir meno l'applicabilità dell'esimente in parola in tutti le ipotesi in cui sia riscontrata una perdita solo "parziale" del prodotto.

Nella formulazione della fattispecie della perdita irrimediabile è dunque palese la dissociazione tra il primo e in secondo inciso del comma 1, art. 4. Ciò detto, il dubbio che si tratti di un semplice *lapsus calami* del legislatore non è comunque da escludere.

completezza si riporta qui di seguito la versione del citato art. 4, entrato in vigore dal 1° aprile 2010 a seguito della modifica intervenuta ad opera dell'art. 1 del D.lgs. n. 48/2010 di attuazione della Direttiva n. 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise (che ha abrogato la precedente Direttiva n. 92/12/CEE): «*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?*».

¹⁰ Con il termine «perdita» deve intendersi solo quella generata da una dispersione del prodotto e non anche quelle determinate da una sua eventuale sottrazione (ai sensi dell'art. 22 *ter*, comma 1 del D.L. n. 693/1980). La sottrazione ad opera di terzi (furto o rapina) comporta esclusivamente lo spossessamento del prodotto soggetto ad accisa, ma non è di ostacolo alla immissione in consumo dello stesso, anche nell'ipotesi in cui questa avvenga clandestinamente, con la conseguenza che in tutti questi casi l'accisa resta comunque dovuta.

¹¹ Con riferimento agli effetti diretti e connessi al presupposto impositivo delle accise si veda BORIA, *op. cit.*, p. 378.

¹² Sul tema cfr. BORIA, *op. cit.*, pp. 378-379 e G. CIPOLLA, *Le accise*, in *Diritto Doganale, delle Accise e dei Tributi ambientali*, Milano, 2014, pp. 671-675 e per una panoramica critica sulla normativa antecedente all'entrata in vigore del D.lgs. 504/1995 cfr. TRIMELONI, *op. cit.*, pp. 1119 e ss.

4. I diversi approcci della giurisprudenza unionale e nazionale sulle esimenti della «forza maggiore» e del «caso fortuito» (cenni)

In materia di accise la Corte di Giustizia UE ha ritenuto che: “[...] le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito» sono entrambe caratterizzate da un elemento oggettivo, relativo all’esistenza di circostanze anomale ed estranee all’operatore, e un elemento soggettivo, costituito dall’obbligo dell’interessato di premunirsi contro le conseguenze dell’evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi”¹³.

Secondo l’interpretazione offerta dalla giurisprudenza unionale si ha dunque perdita o distruzione di prodotti per caso fortuito o per forza maggiore al prodursi di circostanze anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l’adozione di tutte le precauzioni del caso da parte del soggetto obbligato.

In altri termini, si tratta di circostanze non solo estranee in senso materiale o fisico, ma anche di quelle che risultano oggettivamente sfuggire al controllo o che si pongono al di fuori dell’ambito di responsabilità dell’operatore.

La giurisprudenza nazionale, dal canto suo, assume invece un duplice approccio sul punto.

Il primo, pone una maggiore enfasi sull’elemento soggettivo, individuando la causa non imputabile nell’evento di cui il soggetto passivo non deve rispondere e, per il caso fortuito, nell’evento estraneo alla sfera di attività delle parti¹⁴.

La prova liberatoria consisterebbe nella dimostrazione dell’assenza di colpa in capo a soggetto obbligato e, più nello specifico, nella prova che il danno si sia verificato in modo non prevedibile, né superabile con lo sforzo diligente e adeguato alle concrete circostanze del caso.

Il secondo approccio si pone invece su di un piano puramente oggettivo che passa attraverso un giudizio probabilistico di regolarità causale dei requisiti dell’imprevedibilità e dell’inevitabilità dell’evento¹⁵.

In tale contesto è quindi esclusa dall’equazione ogni valutazione sul comportamento, diligente o negligente, del soggetto obbligato.

5. Analisi e riflessioni conclusive: l’equivoco italiano

Alla luce di quanto illustrato nei precedenti paragrafi possiamo adesso analizzare il rapporto tra la disciplina dettata in materia di abbuono d’accisa

¹³ Così Corte Giust. UE, sent. del 18 maggio 2017, C-154/16. Nello stesso senso, si veda anche Corte Giust. UE, sent. del 18 dicembre 2007, C-314/06.

¹⁴ Si veda, su tutte, Cass., sez. VI, 28.07.2017, n. 18856 e Cass., sez. VI, 28.05.2020, n. 9997.

¹⁵ Si veda, su tutte, Cass., sez. III, 01.02.2018, n. 2482, Cass., sez. VI, 03.04.2019, n. 9315 e Cass., sez. III, 11.02.2022, n. 4588.

dal D.lgs. n. 504/1995 (Testo unico accise) e dalla Direttiva (UE) 2020/262, mettendone in risalto contrasti e similitudini.

Tanto in ambito unionale quanto in ambito nazionale è previsto un abbuono d'imposta nei casi in cui un prodotto sottoposto ad accisa non sia immesso in consumo a causa della sua perdita irrimediabile o distruzione.

La normativa nazionale e quella unionale sembrano però declinare diversamente i presupposti in presenza dei quali scatta tale esimente e quindi il prodotto sottoposto ad accisa non è considerato immesso in consumo.

Ci si riferisce, in particolare, a quanto disposto dall'art. 4, comma 1 del D.lgs. n. 504/1995 nella parte in cui ritiene equiparabile al «*caso fortuito*» e alla «*forza maggiore*» la circostanza che la distruzione o la perdita irrimediabile del prodotto sia avvenuta per «*colpa lieve*» del contribuente.

Su tale similitudine occorre fare qualche riflessione soprattutto in rapporto alla Direttiva (UE) 2020/262, recepita nel nostro ordinamento con D.lgs. 180/2021 e le cui nuove disposizioni in materia si applicheranno a partire dal 13 febbraio 2023.

L'art. 6, paragrafo 5 della Direttiva (UE) 2020/262, nel quale è contenuta la disciplina relativa all'abbuono d'accisa, dispone che la distruzione totale o la perdita irrimediabile, totale o parziale, di un prodotto sottoposto ad accisa non è considerata immissione in consumo se tali eventi avvengono «*per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro di distruggere i prodotti*».

Dal punto di vista testuale la norma fa quindi esclusivo riferimento al caso fortuito o alla forza maggiore e non sembra essere presente – quantomeno in modo espresso – alcun richiamo alla «*colpa lieve*» del contribuente.

In questa prospettiva, dunque, il riferimento del Testo unico accise all'esimente della «*colpa lieve*» si connoterebbe come un'ulteriore categoria di abbuono d'imposta¹⁶, non previsto dalla Direttiva (UE) 2020/262.

Ad una diversa conclusione si potrebbe però giungere se nell'espressione «*in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro*», riportata sempre nell'art. 6, paragrafo 5 della Direttiva (UE) 2020/262, venisse individuata la volontà del legislatore unionale di attribuire agli Stati membri la facoltà di individuare ulteriori categorie generali di abbuono d'imposta. Ciò è quanto osservato dalla Corte di Cassazione che con ordinanza n. 22677/2022 ha rimesso la questione alla Corte di Giustizia UE.

¹⁶ Per ulteriori considerazioni sulle problematiche dell'abbuono si veda: A. CAZZOLLA – G. CHIANNURA, *Accise: disciplina degli abbuoni per perdite o distruzioni dei prodotti in regime di sospensione*, in *il Fisco*, fascicolo 1, n. 30/2010, pp. 4805-4811 (ove, tra gli altri aspetti, è riportata l'evoluzione dell'art. 4 del D.lgs. 504/1995 a seguito dei diversi interventi legislativi nazionali) e A. MARROCCO – G. GIGLIO, *Abbuono dell'accisa ammeso nel caso di perdita del prodotto per colpa lieve del contribuente – Cali e abbuoni: tra la perdita irrimediabile e la forza maggiore si salva la colpa lieve*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 5, 2021, p. 440.

In particolare, la Suprema Corte, sia pur con riferimento all'abrogato art. 7 della Direttiva 2008/118/CE (nei tratti di nostro interesse simile a quanto previsto dall'art. 6 della Direttiva UE 2020/262), ha affermato sul punto: *“La complessiva lettura della norma, che enuncia, nell'ordine, «la causa inerente alla natura stessa di tali prodotti», il «caso fortuito» o la «causa di forza maggiore», che, in sé, costituiscono categorie di ordine generale ma, ugualmente, riferite a caratteristiche dei beni o ad eventi concreti, sembrerebbe tuttavia far ritenere che la locuzione su evidenziata [ndr. “in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro”] abbia valore di chiusura e residuale e debba dunque essere riferita a ulteriori specifici eventi, non individuabili aprioristicamente, ma relativi a peculiari elementi di fatto che, in quanto sottoposti alla concreta preventiva valutazione all'autorità competente, possono giustificare, di volta in volta, l'adozione (su «autorizzazione») di un provvedimento di distruzione del prodotto”*.

Tale approccio non sembra tuttavia convincente.

Ad una attenta analisi non può sfuggire, infatti, che lo scopo di tale disposizione è quello di ammettere, in via eccezionale, una deroga al principio generale dell'esigibilità dell'accisa la cui definizione si rinviene sempre nell'art. 6 della Direttiva (UE) 2020/262, ma ai paragrafi 2 e 3, a norma dei quali: *“L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo.*

Ai fini della presente direttiva, per «immissione in consumo» si intende: a) lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa; b) la detenzione o il magazzino dei prodotti sottoposti ad accisa, compresi i casi di irregolarità, fuori da un regime di sospensione dall'accisa qualora non sia stata applicata un'accisa conformemente alle pertinenti disposizioni della normativa unionale e della legislazione nazionale; c) la fabbricazione, compresi la trasformazione e la produzione o il trattamento irregolari dei prodotti sottoposti ad accisa, fuori da un regime di sospensione dall'accisa; d) l'importazione dei prodotti sottoposti ad accisa, a meno che essi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, a un regime di sospensione dall'accisa, o il loro ingresso irregolare, a meno che l'obbligazione doganale sia stata estinta ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettere e), f), g) o k), del regolamento (UE) n. 952/2013. Se l'obbligazione doganale è stata estinta ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento (UE) n. 952/2013 gli Stati membri possono prevedere, nella normativa nazionale, una sanzione che tiene conto dell'importo dell'accisa che sarebbe sorta”.

La citata disposizione fissa quindi, al paragrafo 2, il principio cardine secondo cui: l'accisa diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo.

Successivamente, al paragrafo 3, riporta un elenco tassativo di fattispecie in cui un prodotto sottoposto ad accisa è considerato immesso in consumo e nel quale, con ogni evidenza, non v'è traccia di alcuna discrezionalità attribuita agli Stati membri.

Ma d'altronde non potrebbe essere diversamente.

Infatti, ove così non fosse, ogni Stato membro potrebbe declinare diver-

samente la nozione di esigibilità dell'accisa, ampliandone o anche limitandone il perimetro d'applicazione, con conseguente frustrazione del concetto stesso di armonizzazione europea in materia di accise.

A conferma di tali ultime riflessioni, pare utile peraltro rammentare che la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE è costante nell'affermare che una nozione/definizione (come ad esempio quelle di "esigibilità" e "immissione in consumo", chiaramente collegate alla disciplina dell'abbuono d'accisa) contenuta in una disposizione di diritto unionale che non si richiama al diritto degli Stati membri per la determinazione del suo significato e della sua portata è da ritenersi vincolante, non potendo essere lasciata ad alcuna valutazione discrezionale circa la sua concreta attuazione¹⁷.

Stando così le cose, l'Italia, con la previsione dell'equiparazione della «colpa lieve» del contribuente al «caso fortuito» e alla «forza maggiore», avrebbe quindi ampliato la spettanza del previsto abbuono d'imposta e influito direttamente sul perimetro stesso dell'esigibilità dell'accisa, tracciandone uno ad hoc diverso da quello individuato dalla Direttiva (UE) 2020/262 (e prima ancora dalla Direttiva 2008/118/CE) la cui disciplina di armonizzazione – com'è noto – è preordinata all'individuazione di un criterio metodologico comune di integrazione dei sistemi fiscali dei vari Stati membri, riducendone le specificità ai soli aspetti di dettaglio non incidenti sulla struttura e sulla funzione del tributo¹⁸.

Sulla base di ciò l'esimente della «colpa lieve» prevista dall'art. 4, comma 1 del D.lgs. 504/1995, sebbene apprezzabile da diverse angolature logico-sistematiche, si presenterebbe come una disposizione interna trasposta in modo non conforme alla normativa di origine unionale e sarebbe quindi passibile di disapplicazione in quanto contrastante con la stessa.

¹⁷ A tal proposito si vedano, su tutte: Corte Giust. UE, sent. del 15 luglio 1982, C-270/81: "la nozione di cui è causa rientra in una disposizione di diritto comunitario che non si richiama al diritto degli Stati membri per la determinazione del suo significato e della sua portata. ... Ne consegue che l'interpretazione della nozione di cui è causa non può essere lasciata alla valutazione discrezionale di ciascuno Stato membro" e Corte Giust. UE, sent. del 2 dicembre 1997, C-188/95: "la nozione di «diritti che hanno carattere remunerativo» fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non si richiama al diritto degli Stati membri per la determinazione del suo significato e della sua portata. Inoltre, gli scopi della direttiva sarebbero rimessi in discussione qualora gli Stati membri avessero una qualsiasi facoltà di mantenere tributi che presentano le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti qualificando le stesse come diritti a carattere remunerativo. Ne consegue che l'interpretazione della nozione di cui è causa non può essere lasciata alla valutazione discrezionale di ciascuno Stato membro".

¹⁸ Per un approfondimento in tema di armonizzazione europea delle accise cfr. BORIA, *op. cit.*, pp. 224-226 e 375-384; FICHERA, *op. cit.*, pp. 219 e ss.; C. VERRIGNI, *Le accise nel mercato europeo*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2007, I, pp. 251 e ss. e più in generale sulla nozione di armonizzazione fiscale come strumento per il raggiungimento di un modello unico europeo cfr., tra i molti, C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, p. 89; P. RUSSO, R. CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, 1990, pp. 628 e ss.; G. CROXATTO, *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le società*, 1990, pp. 105 e ss.; P. ADONNINO, *Armonizzazione fiscale dell'unione europea*, in *Enc. Dir.*, Aggiornamento II, Milano, 1999, pp. 276 e ss.