

ACCISE (dir. trib.)

SOMMARIO

1. - DEFINIZIONE
2. - DIRITTO TRIBUTARIO
 - 2.1. - La base giuridica e le fonti normative
 - 2.2. - La territorialità
 - 2.3. - L'obbligazione tributaria
 - 2.4. - I soggetti obbligati
 - 2.5. - L'accertamento
 - 2.6. - I rimborsi
 - 2.7. - Il regime del deposito fiscale
 - 2.8. - La licenza di esercizio
 - 2.9. - La circolazione dei prodotti «sottoposti» e «soggetti» ad accisa
 - 2.10. - L'istituto della garanzia
 - 2.11. - Il sistema sanzionatorio
3. - FONTI NORMATIVE
4. - BIBLIOGRAFIA

1. - DEFINIZIONE

Il termine «accisa» definisce tutti quei tributi che appartenevano alla più generale categoria di imposte indirette, che in Italia venivano qualificati, prima della realizzazione del «mercato unico», come «imposte di fabbricazione» e/o «di consumo» e/o «sovrimposte di confine». Queste ultime venivano così definite quando rispettivamente l'«imposta di fabbricazione» o quella di «consumo» erano riscosse, a parità di aliquota, in costanza di un'operazione doganale di importazione. In Italia, la diversificazione tra «imposta di consumo» ed «imposta di fabbricazione» radicava in una sottile distinzione giuridica. Nelle «imposte di fabbricazione» era il prodotto ad essere tassato a prescindere dall'uso, sebbene fossero previste destinazioni d'uso «agevolate» o «esenti» per usi particolari, mentre nelle «imposte erariali di consumo» venivano tassati gli usi e non il prodotto in sé, quindi il prodotto impiegato in uso diverso da quello tassato era un prodotto libero da ogni vincolo.

Attualmente, le accise si caratterizzano, in particolare, per essere «imposte» che colpiscono il consumo di determinati prodotti.

È possibile, pertanto, affermare che il termine «accisa», risponde ad esigenze comunitarie di una definizione uniforme dello specifico settore di imposta, resasi necessaria in previsione della realizzazione del «mercato unico», e quindi con la conseguente realizzazione, dal 1° gennaio 1993, della libera circolazione tra gli Stati membri di tutte le merci.

Ciò ha determinato che il regime generale e l'«esigibilità» dell'accisa fossero identici 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. Nonostante ciò è possibile rinvenire ancora, soprattutto nelle prime disposizioni legislative nazionali di recepimento delle direttive comunitarie, successive alla realizzazione del «mer-

cato unico», distinzioni tra «imposte di fabbricazione» e quelle di «consumo»; lo testimonia il fatto che lo stesso «testo unico» del 1995, emanato con d.legisl. 26 ottobre 1995, n. 504, abbia continuato ad utilizzare al suo interno, a partire dalla propria intestazione la dicitura di «imposte di fabbricazione» e di «imposte di consumo», in luogo di quella di «accise».

A seguito dell'eliminazione delle frontiere fiscali tra gli Stati membri, è regola generale che, nelle operazioni commerciali intracomunitarie, l'accisa venga assolta nello Stato comunitario dove il bene viene immesso in consumo. Mentre, per i prodotti acquistati direttamente dai privati, per proprio uso e trasportati dai medesimi, l'accisa viene riscossa nello Stato membro in cui i prodotti sono acquistati. Tuttavia, sono fissati dal legislatore alcuni criteri indicativi, al fine di compiere una distinzione tra le transazioni che presentano carattere commerciale e quelle che non presentano tale carattere. Nel caso delle cosiddette «vendite a distanza» (l'invio di prodotti da un venditore ad una persona situata in un altro Stato membro non avente la qualità di «depositario autorizzato», operatore registrato o operatore non registrato), l'accisa va pagata nello Stato membro di destinazione dal venditore comunitario, tramite il «rappresentante fiscale».

Per una migliore proprietà di linguaggio in un settore caratterizzato da un forte tecnicismo terminologico e giuridico, si rende opportuno evidenziare che, dal 1° gennaio 1993 (data di realizzazione del «mercato unico»), nelle transazioni commerciali tra Stati membri per quanto riguarda i prodotti «sottoposti» ad Accisa, non si parla più di operazioni di «importazione» e/o di «esportazione» (v. IMPORTAZIONE - DISCIPLINA TRIBUTARIA; ESPORTAZIONE - DISCIPLINA TRIBUTARIA), bensì di «trasferimenti comunitari», in quanto il passaggio dal territorio di uno Stato membro a quello di un altro Stato membro, non può dar luogo a controllo suscettibile di ostacolare la libera circolazione intracomunitaria. Pertanto, si è resa necessaria, nella circolazione di prodotti «sottoposti» ad accisa, per fini commerciali, prevedere un documento comunitario di accompagnamento per tali prodotti, al fine di garantire l'esigibilità dell'accisa e preservarla da possibili frodi.

I prodotti «sottoposti» ad accisa sono individuati in maniera univoca in base alla codificazione dei settori merceologici fornita dal testo vigente della «nomenclatura combinata» (N.C.) che, in estrema sintesi, può essere definita una codifica numerica ad otto cifre di tutti i settori merceologici (v. IMPORTAZIONE - DISCIPLINA TRIBUTARIA).

Inoltre, occorre precisare, per aver chiara la terminologia di riferimento, che per «prodotto sottoposto» ad accisa si debba intendere quello al quale si applica il regime fiscale delle accise, mentre per «prodotto soggetto» ad accisa si intende il prodotto per il quale il debito d'imposta non è stato assolto, mentre per «prodotto assoggettato» ad accisa quello che ha invece assolto l'accisa stessa.

L'accisa che grava sul prodotto a sua volta concorre a costituire «base imponibile» ai fini dell'imposta sul valore aggiunto: $[C + (Q \times a)] \times b = P$. Dove «C» è il costo della merce, «Q» è la quantità della merce, «a» è l'aliquota di accisa, «b» è l'aliquota IVA, mentre «P» è il prezzo finale del prodotto. La somma del costo del prodotto più l'accisa, ottenuta moltiplicando la quantità del prodotto per l'aliquota di accisa, costituiscono la base imponibile ai fini dell'IVA; en-

trambi concorrono a determinare il prezzo finale del prodotto.

2. - DIRITTO TRIBUTARIO

2.1. - La base giuridica e le fonti normative. - La base giuridica per le accise è rappresentata, a livello comunitario, dall'art. 93 TCE (già art. 99 TCE, prima della rinumerazione degli articoli del Trattato originario, avvenuta con il Trattato di Amsterdam), il quale prevede che il Consiglio adotti, all'unanimità, disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni sull'imposizione indiretta quando queste siano necessarie ad assicurare l'instaurazione ed il buon funzionamento del «mercato unico»; e dall'art. 175 TCE, introdotto dal Trattato di Maastricht (già art. 130 S), che consente nel settore dell'energia di adottare azioni anche di «natura fiscale» al fine di realizzare gli obiettivi di protezione ambientale e sanità pubblica previsti dall'art. 174 TCE (già art. 130 R). In tale settore di imposta la politica comunitaria è stata attuata prevalentemente a mezzo di direttive comunitarie, che, come è noto, devono essere recepite dai singoli Stati membri, a differenza dei regolamenti comunitari che espletano invece direttamente la loro efficacia. Il voto all'unanimità costituisce la caratteristica comune per le decisioni in campo fiscale.

Nel settore specifico delle accise, al fine di realizzare un ragionevole livello di uniformità a livello comunitario per la realizzazione prima e per il mantenimento poi del «mercato unico», sono state emanate direttive comunitarie volte a definire il regime generale dei prodotti soggetti ad accisa con una serie di direttive «struttura» ed «aliquote-obiettivo» riguardanti i singoli settori in cui rientrano i prodotti sottoposti ad accisa. Tuttavia, sia le aliquote che le modalità applicative continuano a variare sensibilmente da uno Stato membro all'altro, con effetti negativi sia sulla concorrenza che sul fronte delle frodi.

L'esempio più immediato che costituisce un elemento significativo per evidenziare le differenze di aliquote tra gli Stati membri è costituito proprio dal vino, la cui accisa in Italia ha aliquota 0, mentre in Svezia, attualmente, l'aliquota per il «vino tranquillo» (così definito per distinguerlo dal «vino spumante») è pari a euro 212,00 ogni 100 litri di prodotto. Ciò significa che mentre in Svezia sul prezzo del vino viene applicata un'accisa pari a euro 2,12 il litro, in Italia essa è pari a 0. Su tale importo, che costituisce base imponibile ai fini IVA, verrà poi applicata la corrispondente aliquota prevista in tale Stato del 22 per cento rispetto al 20 per cento dell'Italia.

Per tale motivo, la movimentazione dei prodotti soggetti ad accise, in considerazione della forte incidenza fiscale, è sottoposta all'osservanza di rigorose regole.

L'attuale assetto legislativo in ambito comunitario è stato delineato, originariamente, nel 1992, in previsione del «mercato unico», dall'emanazione di una serie di direttive di riorganizzazione e razionalizzazione dell'intera materia andatasi a stratificare nel tempo e divenuta pertanto, precedentemente a tale data, difficile da gestire. La prima di esse è la dir. n. 92/12/CEE del Consiglio della Comunità europea del 25 febbraio 1992, che fornisce disposizioni generali per tutti i prodotti sottoposti ad accisa alla quale hanno fatto seguito la direttiva relativa all'armonizzazione della struttura e la direttiva aliquote per ciascuno dei tre settori merceologici sottoposti ad accisa e precisamente: la dir. n. 92/81/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 sugli «oli minerali»; la dir. n. 92/82/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 relativa al riavvicinamento delle aliquote di accisa sugli «oli minerali»; la Dir. n. 92/83/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 sull'«alcol e sulle bevande alcoliche»; la Dir. n. 92/84/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 relativa al riavvicinamento delle aliquote di accisa sull'«alcol e sulle bevande alcoliche»; la Dir. n. 92/79/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 relativa al riavvicinamento delle «imposte sulle sigarette» e la Dir. n.

92/80/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 relativa al riavvicinamento delle «imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette», che hanno disciplinato riordinato e coordinato l'intera materia.

Tali disposizioni, con modifiche ed integrazioni apportate al testo originario delle singole direttive comunitarie sopra citate, hanno costituito, per oltre dieci anni, l'unico quadro normativo di riferimento fino all'emanazione della Dir. n. 2003/96/CE del 27 ottobre 2003. Quest'ultima ha abrogato le Dir. n. 92/81/CEE e n. 92/82/CEE, sostituendole ed ampliando il campo di applicazione della Dir. n. 91/12/CEE, con il cambio, nell'ambito dei «prodotti sottoposti» ad accisa, della categoria degli «oli minerali» con quella più ampia costituita dai «prodotti energetici» (oli vegetali, alcol metilico, carbone, lignite, coke e gas naturale) e dell'elettricità. Per realizzare ciò è stata prevista la sostituzione, nella legislazione vigente, delle parole «oli minerali» con quelle «prodotti energetici», per i quali sono stati fissati livelli minimi comunitari di imposizione, al fine di consentire di ridurre anche le attuali differenze esistenti fra livelli nazionali di tassazione. Nello stesso tempo è stata espressamente prevista l'esclusione dal campo di applicazione del tributo per alcuni impieghi di prodotti energetici, sebbene destinati a carburazione o combustione (processi elettrolitici, metallurgici, mineralogici), facendo salvo però per tali prodotti l'applicazione delle disposizioni relative alla circolazione degli stessi.

La normativa comunitaria del 1992, appena citata, è stata recepita, a livello nazionale, in previsione della realizzazione del «mercato unico», per la prima volta dal d.l. 31 dicembre 1992, n. 513, il quale non essendo stato convertito in legge per tempo è decaduto. Successivamente è stato ripetuto e reiterato più volte con modifiche in altri decreti legge, fino a giungere da ultimo al d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modifiche in l. 29 ottobre 1993, n. 427, che ha introdotto il nuovo sistema impositivo delle accise.

La l. n. 427/1993 ha inoltre previsto all'art. 1 la delega al Governo per l'emanazione di un decreto legislativo contenente un «testo unico» nel quale raccogliere e riordinare le disposizioni legislative vigenti in materia di imposte di fabbricazione e di consumo e relative sanzioni penali ed amministrative, apportando ad esse le modifiche ed integrazioni necessarie ai fini del loro coordinamento ed aggiornamento anche in relazione alle esigenze derivanti dal processo di integrazione europea, entro due anni dalla data di entrata in vigore della legge di delega.

L'emanazione del «Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi» (di seguito indicato con l'acronimo di T.U.A.) emesso con d.l. n. 26 ottobre 1995, n. 504, ha abrogato, riordinandola tutta una serie di disposizioni normative, non coordinate tra loro, che si erano andate fino ad allora stratificando nel tempo. Così è stato realizzato l'obiettivo di coordinamento e di armonizzazione in materia di accise già contenute nella succitata l. n. 427/1993 ad esclusione del ramo di accisa armonizzata relativa ai tabacchi, che continua ad essere disciplinata dal d.l. n. 331/1993.

Le disposizioni relative all'accisa sui tabacchi non sono contemplate in quello che avrebbe dovuto essere giuridicamente il naturale alveo rappresentato dal T.U.A. e, pertanto, continuano ad essere disciplinati dalla succitata legge.

La ragione di questa distonia che ha causato il mancato inserimento in un corpus unico della disciplina relativa ai tabacchi, quale accisa armonizzata, è da ricercare nella mancata visione unitaria della materia, così come voluta dal legislatore comunitario, e nel mancato coordinamento tra i vari settori dell'amministrazione finanziaria che gestiscono i singoli rami d'imposta. Ciò si è determinato a causa di criteri di riparto delle competenze dei settori tributari cui al tempo era affidata la gestione dei singoli tributi, cioè la materia dei tabacchi all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, mentre quella relativa agli altri prodotti sottoposti ad accisa al-

l'amministrazione doganale. Appare possibile che in futuro, in occasione di un'ulteriore mutazione dell'amministrazione dei monopoli, la materia dei tabacchi possa confluire nella competenza dell'Agenzia delle dogane.

Il T.U.A. nel corso degli anni è stato più volte modificato per rispondere alle necessarie esigenze dettate dal processo di integrazione europea ed alle nuove regole emerse dal nuovo mercato. Si pensi, infatti, all'ampliamento dei soggetti obbligati, alle proroghe sulle agevolazioni degli oli minerali e del gas di petrolio liquefatto, meglio noto con l'acronimo di GPL, alle modifiche apportate ai termini di pagamento, nonché all'introduzione di un contributo ecologico ed ambientale.

Il T.U.A. è corredato da un «Allegato 1» riportante le aliquote di imposta vigenti e da una «Tabella A» relativa agli impieghi «esenti» o «agevolati» dei prodotti energetici.

Il T.U.A. oltre a dettare disposizioni normative ha previsto la possibilità di affidare alla normazione secondaria, quale i «regolamenti» da emanare ai sensi dell'art. 17, co. 3, della l. 23 agosto 1988, n. 400, la disciplina di alcuni specifici settori quali l'accertamento, la contabilizzazione dell'imposta, l'istituzione dei depositi fiscali, il riconoscimento delle qualità di operatore professionale, di rappresentante fiscale o di obbligato d'imposta, la concessione di agevolazioni, esenzioni, abbuoni o restituzioni, il riconoscimento di non assoggettabilità al regime delle accise, l'effettuazione della vigilanza finanziaria e fiscale, la circolazione e deposito dei prodotti sottoposti ad imposta o a vigilanza fiscale, la cessione dei contrassegni di Stato, l'istituzione o meno di «presidi finanziari» di fabbrica presso gli stabilimenti di produzione.

2.2. - La territorialità. - Il concetto di «territorialità» è un elemento importante per poter comprendere l'ambito in cui la normativa di settore si applica.

La normativa nazionale (art. 1, co. 3, del d.legisl. n. 504/1995) nell'adeguarsi a quella comunitaria (Dir. n. 92/12/CEE) in virtù della realizzazione del «mercato unico», ha introdotto un concetto nuovo: alla nozione di «territorio nazionale» si è andata affiancando quella di «territorio comunitario», che comprende in linea di massima i territori dei singoli Stati membri, con l'esclusione di alcuni territori nazionali testualmente citati nella legislazione comunitaria. La definizione di «territorio comunitario» si ricava in maniera precisa dall'art. 2 della citata Dir. n. 92/12/CEE.

2.3. - L'obbligazione tributaria. - Per i «prodotti sottoposti» ad accisa, di norma, l'obbligazione tributaria «nasce» al «momento della fabbricazione» o della «importazione». Essa diventa, però, «esigibile» all'atto della «immissione in consumo» del prodotto nel territorio dello Stato.

Determinati prodotti energetici (gas naturale, carbone, *coke* e lignite) e l'elettricità sono soggetti ad imposizione e diventano imponibili al momento della fornitura. Altri prodotti, invece, sono assoggettati al tributo solo se destinati ad usi di carburazione o combustione. Nello stesso tempo è stata espressamente prevista dalla norma l'esclusione dal campo di applicazione del tributo per alcuni impieghi di prodotti energetici, quando sono utilizzati per fini diversi dall'uso «come carburante per motori o combustibile per riscaldamento» e per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici, metallurgici, mineralogici, facendo salvo però per tali prodotti l'applicazione delle disposizioni relative al controllo ed alla circolazione degli stessi (artt. 2, § 4, e 20 della Dir. n. 96/2003/CEE). Infatti la più recente legislazione comunitaria, precedentemente più volte richiamata, distingue espressamente, elencandoli, i prodotti energetici (così definiti indipendentemente dal loro uso) e quelli che possono essere considerati tali solo se destinati ad essere utilizzati come combustibile o come carburante per motori. Si afferma inoltre il «criterio dell'equivalenza» per il quale, qualsiasi prodotto energetico impiegato come carburante per motori o combustibile per riscaldamento viene tassato secondo l'aliquota prevista per il carburante o combustibile equivalente.

L'individuazione del luogo dove sorge l'obbligazione tributaria riveste particolare importanza ai fini della determinazione della competenza territoriale dell'Autorità procedente.

2.4. - I soggetti obbligati. - Dall'esame strutturale delle accise possiamo distinguere:

- un «soggetto attivo» o ente impositore che è lo Stato;
- un «soggetto passivo» o contribuente di diritto, sul quale incombe l'obbligo di pagare l'imposta all'erario;
- un «oggetto» dell'imposta che è la merce sottoposta ad accisa.

Per i prodotti di importazione il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria è individuato in base alla normativa doganale. Pertanto è soggetto passivo chiunque effettui l'operazione di importazione.

Invece, in linea generale, l'accisa viene pagata allo Stato, soggetto attivo, direttamente da quello che è definito «contribuente di diritto», il quale poi si rivale sull'acquirente (contribuente di fatto) inglobando nel prezzo della merce, o indicando separatamente, l'entità del tributo dallo stesso assolto. L'ampliamento del campo di applicazione dei prodotti sottoposti ad accisa, che si è avuto con la Dir. n. 2003/96/CE, ha comportato la tipizzazione di alcuni soggetti obbligati, come nei settori del «gas naturale» e dell'«energia elettrica», dove l'obbligato è il soggetto che effettua la fornitura.

Sono, di norma, obbligati al pagamento dell'imposta i soggetti di seguito indicati.

Il «depositario autorizzato» che è il titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale. Egli è giuridicamente la persona obbligata al pagamento dell'imposta, che graverà sul prodotto detenuto nel deposito fiscale fin quando tale prodotto verrà immesso in consumo, anche se il prodotto è di proprietà di terzi.

L'«operatore professionale registrato» che è la persona fisica o giuridica, non titolare di deposito fiscale, registrato come tale ed autorizzato dall'autorità doganale a ricevere abitualmente prodotti soggetti ad accisa, in regime sospensivo, da Paesi comunitari o da «depositi fiscali». Egli deve garantire il pagamento dell'accisa e versarla all'atto della ricezione delle merci, e comunque entro il primo giorno lavorativo successivo a quello di arrivo.

L'«operatore professionale non registrato» che è la persona fisica o giuridica autorizzata dall'autorità doganale per ogni fornitura, nell'esercizio della sua professione, ad effettuare, a titolo occasionale, le medesime operazioni previste per l'operatore registrato.

Il «rappresentante fiscale» che è una persona fisica o giuridica, designata dal mittente comunitario, ed autorizzata preventivamente dall'autorità doganale (ad eccezione della figura professionale del «doganalista» o «spedizioniere doganale» che ne è esentato) competente per territorio in riferimento al luogo di consegna delle merci. Il rappresentante fiscale interviene nel caso di trasferimento intracomunitario di prodotti soggetti ad accisa e provvede agli adempimenti previsti dal regime di circolazione intracomunitaria, in nome e per conto del destinatario nazionale (fungendo da sostituto di imposta), che non sia un depositario autorizzato o un operatore professionale registrato o non. Egli è responsabile del movimento della merce nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Il «trasportatore» che è colui che presta una cauzione per il pagamento dell'accisa gravante sui prodotti trasportati, in solo o in luogo del depositario autorizzato speditore.

Il «proprietario della merce» che è colui che presta una cauzione per il pagamento dell'accisa gravante sui prodotti trasportati, in luogo del depositario autorizzato mittente.

Il «privato» che è la persona fisica nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'accisa, ad esempio quando viene accertato che non si siano verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare di una «esenzione».

2.5. - L'accertamento. - L'«accertamento del tributo» è un procedimento amministrativo volto a determinare l'esatto importo del debito tributario dovuto.

Pertanto, occorre distinguere tra «accertamento dei diritti» gravanti su un determinato prodotto, e quello che convenzionalmente, ed impropriamente viene definita come «attività di accertamento», da riferirsi invece agli ampi «poteri di indagine e di controllo» conferiti all'amministrazione finanziaria. Entrambi attengono ad attività istituzionali. Il primo è volto ad appurare la ragione del credito (l'«*an*» ed il «*quantum debetur*») e ad individuare la persona del debitore; tale fase è prodromica alla liquidazione ed alla riscossione dei diritti gravanti sulle merci stesse; il secondo è un'«attività strumentale» necessariamente connessa all'«accertamento» ed alla fase di «constatazione della violazione» del tributo.

La potestà accertativa, da tener distinta pertanto da quella di controllo, è radicata nella competenza dell'Agenzia delle dogane. Al corpo della Guardia di finanza spettano invece i compiti di controllo connessi ai fini dell'accertamento.

Ai fini dell'accertamento dell'accisa, cioè dell'esatta imposizione tributaria, occorre prestare particolare attenzione a due elementi ben precisi: «quantità» e «qualità» del prodotto. L'accertamento dei prodotti si diversifica nelle modalità al variare della natura del prodotto stesso da assoggettare ad accisa.

L'accertamento qualitativo viene effettuato di norma da parte dei funzionari dell'Agenzia delle dogane. Per i prodotti liquidi l'accertamento può essere effettuato sulla base di ben precise norme distinte per ciascun prodotto o a peso o a volume. Per la determinazione della qualità del prodotto da sottoporre ad accisa, ai fini dell'accertamento si fa riferimento al prodotto secondo la «nomenclatura combinata» (v. IMPORTAZIONE - DISCIPLINA TRIBUTARIA).

La liquidazione dell'imposta consiste nell'applicare al prodotto accertato la corrispondente aliquota d'accisa in vigore al momento dell'immissione in consumo, determinandone il carico d'imposta.

I termini e le modalità di pagamento dell'accisa sono fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

2.6. - I rimborsi. - L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata. Il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento. Sulle somme da rimborsare sono dovuti gli interessi nella misura prevista dall'art. 3, co. 4, del T.U.A., a decorrere dalla data di presentazione della relativa istanza.

I prodotti assoggettati ad accisa, immessi in consumo, possono dar luogo a «rimborso» o a «sgravio» della stessa su richiesta dell'operatore nell'esercizio dell'attività economica da lui svolta, quando sono trasferiti in un altro Stato membro o esportati.

2.7. - Il regime del deposito fiscale. - La normativa definisce il «deposito fiscale» come il luogo dove i prodotti sottoposti ad accisa possono essere fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti in regime di sospensione dei diritti di accisa. Dai «depositi fiscali» i prodotti soggetti ad accisa possono essere inviati in sospensione ad altri depositi fiscali (nazionali o comunitari) ai quali viene pertanto trasferito il carico d'imposta in sospensione.

Il regime del «deposito fiscale» deve essere sempre autorizzato dall'amministrazione finanziaria. L'esercizio del «deposito fiscale» è subordinato al rilascio di una «licenza fiscale». A ciascun «deposito fiscale» è attribuito un codice di accisa alfanumerico che lo identifica univocamente a livello comunitario.

2.8. - La licenza di esercizio. - La licenza di esercizio è un atto necessario e prodromico per lo svolgimento delle attività economiche, che assumono rilevanza agli effetti impositivi propri del settore dell'accisa, in quanto abilita l'opera-

tore, sia pure per il solo aspetto fiscale, all'esercizio dell'impianto.

2.9. - La circolazione dei prodotti «sottoposti» e «soggetti» ad accisa. - Le disposizioni comunitarie e nazionali in materia di circolazione dei prodotti «sottoposti» ad accisa si distinguono tra prodotti movimentati in «regime sospensivo», ovvero «prodotti soggetti» ad accisa, e «prodotti trasferiti dopo aver assolto l'imposta», ovvero «prodotti assoggettati ad accisa». Il sistema di «circolazione» dei prodotti sottoposti ad accise assurge ad elemento centrale del processo di armonizzazione. La circolazione intracomunitaria dei prodotti «sottoposti» e di quelli «soggetti» ad accisa, è sottoposta ad una autonoma disciplina (Documento amministrativo accise: D.A.A., e Documento di accompagnamento semplificato per la circolazione intracomunitaria dei prodotti assoggettati ad accisa nello Stato membro di partenza: D.A.S.).

La forma e il contenuto di questi documenti sono fissati rispettivamente nel reg. (CEE) n. 2719 dell'11 settembre 1992, relativo al documento amministrativo d'accompagnamento per i prodotti soggetti ad accisa che circolano in regime sospensivo e nel reg. (CEE) n. 3649 del 17 dicembre 1992, relativo al documento di accompagnamento semplificato per la circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accisa e immessi in consumo nello Stato membro di partenza.

La disciplina giuridica della circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa ha un sistema di norme che si prefigge: da un lato l'obiettivo di abbattere gli ostacoli agli scambi comunitari dei beni, dall'altro quello di garantire la riscossione dell'imposta con le aliquote dello Stato membro di destinazione o tramite rappresentante fiscale. Da qui, pertanto, la necessità di tenere informate le autorità fiscali delle forniture spedite o ricevute e la previsione, relativamente ai prodotti in regime sospensivo, di trasferimenti nel territorio comunitario solo tra depositi fiscali o tra depositario autorizzato ed operatore professionale.

A ciò si accompagna l'onere di prestare una garanzia obbligatoria a carico del depositario autorizzato speditore, nonché l'obbligo in capo al medesimo di emettere un Documento amministrativo di accompagnamento (D.A.A.), uniforme per tutti gli Stati membri.

La circolazione di prodotti soggetti ad accisa, e quindi in «sospensione d'imposta», invece risponde ai canoni di facile identificazione di ogni spedizione, di immediata riconoscibilità della posizione tributaria del prodotto nonché di disponibilità di tutti i dati necessari per il controllo del prodotto stesso e per la riscossione dell'accisa. Deve, altresì, essere garantita l'esatta individuazione dei soggetti interessati all'operazione di trasporto (speditore, trasportatore, destinatario).

Pertanto, per i prodotti che viaggiano in regime sospensivo tra depositi fiscali o tra questi ed operatori professionali - i quali possono solo ricevere, ma non spedire prodotti soggetti ad accisa - le disposizioni prevedono l'emissione, da parte del depositario autorizzato speditore di un D.A.A. Tale documento può essere utilizzato anche nelle movimentazioni di prodotti effettuate tramite rappresentanti fiscali. Il D.A.A. può essere sostituito da altro documento commerciale che contenga le medesime annotazioni.

2.10. - L'istituto della garanzia. - L'istituto della garanzia nel settore delle accise svolge un ruolo centrale ed ha rilievo soprattutto nell'ambito del regime del deposito fiscale nonché nella circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa. La garanzia è costituita da una somma versata, di norma, all'autorità doganale cui spetta il potere di accertamento del tributo, per assicurare l'adempimento dell'obbligazione tributaria nel caso in cui si verificano i presupposti che ne determinano la nascita.

2.11. - Il sistema sanzionatorio. - L'attuale sistema sanzionatorio, sancito dal T.U.A., risulta fortemente ridimensionato.

nato per quanto riguarda le fattispecie di reato rispetto alla precedente legislazione. L'area penale degli illeciti è stata mantenuta solo ai fenomeni più gravi di sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento del tributo, relegando a sanzioni pecuniarie amministrative le altre violazioni.

3. - FONTI NORMATIVE

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*) e successive modifiche ed integrazioni; d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (*Approvazione del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale*); d.l. 31 dicembre 1992, n. 513 (*Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei Centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie*); d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in l. 29 ottobre 1993, n. 427 (*Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie*); l. 29 ottobre 1993, n. 427 (*Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, recante armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie*); d.legisl. 26 ottobre 1995, n. 504 (*Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*); reg. (CEE) del Consiglio n. 2658 del 23 luglio 1987 (*Relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune*) e successive modifiche ed integrazioni; reg. (CEE) della Commissione n. 2719 dell'11 settembre 1992 (*Relativo al documento amministrativo d'accompagnamento per i prodotti soggetti ad accisa che circo-*

lano in regime sospensivo); reg. (CEE) del Consiglio n. 2913 del 12 ottobre 1992 (*Che istituisce un codice doganale comunitario*); reg. (CEE) della Commissione n. 3649 del 17 dicembre 1992 (*Sul documento di accompagnamento semplificato per la circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accisa e immessi in consumo nello Stato membro di partenza*); reg. (CEE) della Commissione n. 2454 del 2 luglio 1993 (*Che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento CEE n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario*).

4. - BIBLIOGRAFIA

A causa delle recenti e sostanziali modifiche apportate dalla normativa comunitaria, la bibliografia è priva di recenti contributi dottrinari, tra questi si ricordano: [1] AMBROSIO, G.-DE CICCO, A.-LAMURA, C.-PERRONE, L., *Mercati internazionali. Dizionario merceologico. Commentario dei settori merceologici*, I-II, Napoli, 2006; [2] BALLARINO, T., *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2001; [3] CERIONI, F.-FORTE, E.P.-PALACCHINO, T., *Il diritto tributario comunitario. Imposizione indiretta negli scambi internazionali, adempimenti frontalieri e accise*, Milano, 2004; [4] DE CICCO, A., *Legislazione e tecnica doganale. Limiti ed opportunità delle transazioni commerciali con l'estero contrasto alle frodi nella globalizzazione dei mercati. Esame di casi pratici*, Torino, 2003; [5] DE CICCO, A., *Codice annotato di diritto tributario internazionale e commercio estero*, Torino, 2004; [6] DE CICCO, A., *Codice delle accise*, Milano, 2001; [7] DE CICCO, A., *Accise: le nuove frontiere della tassazione tra ecocompatibilità e fiscalità*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2002, 12, 115 e ss.; [8] DE CICCO, A., *Importazione (disciplina tributaria)*, in questa *Enciclopedia*, 2002; [9] LUPI, R., *Diritto tributario*, Milano, 1999; [10] FANTOZZI, A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003; [11] FORTE, F., *Iva, accise e grande mercato europeo*, Milano, 1990; [12] GALLO, F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2002, 1, 160 e ss.; [13] VERRIGNI, C., *La rilevanza del principio comunitario «chi inquina paga» nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614 ss.; [14] ROCCATAGLIATA, F., *Il diritto tributario comunitario*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 1999; [15] SACCHETTO, C., *Armonizzazione fiscale nella comunità europea*, in questa *Enciclopedia*, 1994; [16] UCKMAR, V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999; [17] SELICATO, P.-PICCIAREDDA, F., *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996; [18] TESAURO, G., *Diritto comunitario*, Padova, 2003; [19] VERRIGNI, C., *Le accise*, in *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, a cura di A. Di Pietro, II, Roma, 2003, 485 ss.

ANTONIO DE CICCO