

---

# Accise: il regime dell'abbuono dell'imposta per furto

---

di [Fabrizio Stella](#)

Publicato il 24 Agosto 2015

in caso di perdita irrimediabile o distruzione totale di prodotti che si trovano in regime sospensivo ai fini delle accise, 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 (Nicola Monfreda e Fabrizio Stella)

## 1. Premessa.

Nel comparto delle accise, avuto riguardo al regime degli abbuoni, occorre segnalare una linea di demarcazione a seguito delle modifiche apportate, in attuazione delle disposizioni previste dalla direttiva CE n. 118/2008, dal decreto legislativo n. 48 del 2010 che ha profondamente modificato il sistema previgente previsto dal Testo Unico delle Accise, il TUA, di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995.

Facciamo un po' di chiarezza.

## 2. Regime vigente prima del 2010.

Il TUA nella formulazione previgente all'entrata in vigore del suddetto decreto legislativo del 2010, prevedeva la concessione del riconoscimento in questione in caso di perdita o distruzione di prodotti che si trovavano in regime sospensivo qualora il soggetto obbligato fosse stato in grado di provare che i citati eventi si fossero verificati per **caso fortuito o per forza maggiore**.

Al riguardo, occorre fare un richiamo alla decisione della Corte di Giustizia 18 dicembre 2007, la C-314/06, laddove si chiarisce che:

*“La nozione di forza maggiore ai sensi dell’art. 14, n.1, prima frase, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE ... riguarda circostanze estranee al depositario autorizzato, anomali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l’adozione di tutte le precauzioni del caso da parte sua. Il presupposto secondo cui le circostanze devono essere estranee al depositario autorizzato non si limita a circostanze a lui estranee in senso materiale o fisico, ma concerne anche circostanze che sembrano sfuggire oggettivamente al controllo del depositario autorizzato o sembrano situarsi al di fuori dell’ambito della sua responsabilità.”*

Vi è più, in virtù della richiamata norma:

- vi era la sospensione della procedura di riscossione dei diritti di accisa in pendenza di un procedimento penale, scaturito dalla commissione di reati ad opera di terzi, sino all'emissione di un provvedimento di archiviazione o di una sentenza irrevocabile, ai sensi dell'art. 648 c.p.p.;
- ove non fosse emerso il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo e fossero stati individuati gli effettivi responsabili, o i medesimi fossero rimasti ignoti, era quindi concesso l'abbuono dell'imposta a favore del soggetto passivo e si procedeva all'eventuale recupero nei confronti dell'effettivo responsabile, qualora individuato.

Nel merito, con la sentenza 23 aprile 2010, sez. V, n. 9787, la Corte di Cassazione precisava che:

*“Per fruire dell’abbuono non basta la constatazione di emissione di decreto di archiviazione (per essere rimasti ignoti gli autori del fatto) ma occorre che l’obbligato dimostri il proprio «non coinvolgimento» cioè l’assenza di colpa grave nel suo operato per aver attuato tutte le misure idonee a scongiurare l’evento interamente ascrivibile al terzo.”*

Pertanto, lo specifico impianto normativo antecedente alla riforma del 2010, nel prevedere la possibilità di riconoscere l’abbuono dell’imposta per la perdita del possesso sia per i casi fortuiti e di forza maggiore che per i fatti compiuti da terzi, qualora non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave, equiparava il furto dei prodotti in sospensione di accise o altra analoga condotta illecita sugli stessi alla forza maggiore, con la conseguenza che il soggetto passivo estraneo ai fatti non era tenuto al pagamento dell’imposta.

La Corte di Cassazione, con la sentenza 20 maggio 2011, sez. V, n. 11220, ha precisato che:

*“Il grado di colpa «non grave» deve connotare non solo il fatto ascrivibile allo stesso soggetto passivo ma anche quello posto in essere da terzi per cui debbono ritenersi normativamente esclusi dall’equiparazione tutti i fatti (dei terzi e dello stesso soggetto passivo) commessi con dolo o anche con colpa che non possa ritenersi «non grave».”*

In altre parole, vi era l’inclusione del furto o della rapina fra le situazioni legittimanti l’abbuono dell’imposta, con la conseguente sospensione della procedura di riscossione dei diritti di accisa sino alla emissione del decreto di archiviazione o di sentenza irrevocabile di condanna.

In sostanza, la norma, introdotta nel 2000, eliminava le previgenti ipotesi di responsabilità tributaria ispirate a criteri di mera obiettività, come tali difficilmente compatibili con i principi nella materia positiva<sup>1</sup>.

### **3. Regime vigente dopo il 2010.**

In conseguenza delle modifiche apportate all’articolo 4 del TUA dal decreto legislativo n. 48/2010, l’ambito oggettivo e soggettivo di applicazione della disciplina degli abbuoni è stato notevolmente ridotto.

Riprendendo, tra l’altro, la formulazione del TUA precedentemente alle modifiche apportate dall’articolo 59 della legge n. 342 del 2000.

La nuova disciplina, infatti, prevede semplicemente che:

- in caso di perdita irrimediabile o distruzione totale<sup>2</sup> 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.

Pertanto, l'attuale formulazione del citato articolo 4 non contempla alcuna equiparazione della perdita dovuta a casi di forza maggiore ai fatti illeciti compiuti dal terzo, non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave.

Di conseguenza, in caso di furto o rapina, non è riconosciuto al soggetto passivo, parte lesa delle descritte azioni criminose, l'abbuono dell'imposta.

D'altra parte, in mancanza di una espressa equiparazione da parte del Legislatore, non è possibile far rientrare nel concetto di perdita per forza maggiore i casi di furto o rapina.

Infatti, la forza maggiore determina la dispersione del prodotto e non inerisce, invece, alla sua sottrazione.

In tala ultima circostanza, la perdita della soggettiva disponibilità del prodotto, non ostacolando l'immissione in consumo, non comporta variazioni di carattere oggettivo della situazione da cui nasce l'obbligazione tributaria.

A tal proposito, la Corte di Cassazione, con la sentenza 28 maggio 2007, sez. V, n. 12428, proprio con riguardo ad un caso di furto di prodotto alcolico, ha chiarito che:

*“Si nega la equiparazione fra 'dispersione' e 'sottrazione'. La ratio va riferita la circostanza che mentre nelle ipotesi di dispersione o distruzione viene impedita l'immissione nel consumo, la sottrazione determina soltanto il venir meno della disponibilità del prodotto da parte del soggetto per effetto dello spossessamento, ma non impedisce che il prodotto sottratto entri ugualmente nel circuito commerciale<sup>3</sup>.”*

*Ex pluribus*, il medesimo organo giurisprudenziale, nella decisione 19 marzo 2014, n. 6398, ha precisato come l'articolo 4 TUA, in quanto norma “agevolativa”, vada interpretato in senso restrittivo, non trovando applicazione nei casi diversi dalla perdita.

Più precisamente, secondo i giudici di legittimità, con l'espressione “perdita”, contenuta nella disposizione appena citata, il legislatore ha inteso riferirsi al concetto di “dispersione” e non a quello di “sottrazione”, nella quale sono, invece, riconducibili il furto e la rapina.

In conclusione:

- a partire dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni di cui al decreto legislativo n. 48/2010, il depositario fiscale al quale vengano sottratti a seguito di fatto doloso compiuto da terzi prodotti sottoposti ad accisa, è comunque sottoposto al pagamento dell'imposta;

- le nuove disposizioni di cui all'articolo 4 non dovrebbero riguardare le procedure amministrative e tributarie inerenti ai casi di furto di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo che si siano verificati precedentemente alla vigenza del menzionato decreto legislativo (1° aprile 2010).

#### 4. Il decreto “milleproroghe”.

Con riferimento proprio alla portata amministrativa e tributaria dell'articolo 4, il decreto “Milleproroghe” di quest'anno, nello stabilire il **differimento al 31 dicembre 2017 della “pretesa tributaria nei confronti del soggetto obbligato al pagamento dell'accisa” in caso di furto**, ha previsto che tale proroga trovi applicazione soltanto in presenza di un procedimento penale già concluso e definito “alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 29 marzo 2010, n. 48”, vale a dire il provvedimento di attuazione della direttiva 2008/118/CE sulle accise.

**Quindi, chi ha definito la propria posizione giudiziaria in ambito penale dopo quella data non potrà avvalersi della norma.**

Infatti, il comma 12-*vicies*, all'articolo 10, del decreto-legge 31 dicembre 2014 n. 192 (convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 27 febbraio 2015, n. 11), in attesa di una regolamentazione dell'estinzione della pretesa tributaria, differisce al **31 dicembre 2017 l'esecuzione della pretesa tributaria nei confronti del soggetto obbligato al pagamento dell'accisa** qualora dalla conclusione del procedimento penale instaurato per i medesimi fatti e definito con sentenza anteriore alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 29 marzo 2010, n. 48, non risulti il coinvolgimento del medesimo soggetto obbligato a titolo di dolo o colpa.

Fermo restando l'eventuale recupero nei confronti dell'effettivo responsabile del reato.

24 agosto 2015

A cura di Nicola Monfreda e Fabrizio Stella

1 Si rimanda, sul punto, a A. CAZZOLA – G. CHIANURA, “Accise: disciplina degli abbuoni per perdite o distruzione dei prodotti in regime di sospensione”, in *Il Fisco*, 2010, 30 - parte 1, 4805. Gli autori richiamano altresì la sentenza del Tar Emilia Romagna, n. 1797 del 22 novembre 2002.

2 Si considera che un prodotto abbia subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando risulta inutilizzabile come prodotto sottoposto ad accisa.

3 Nello stesso senso anche Cass., sez. trib., 17 aprile 2013, n. 9279; Cass., sez. trib., 23 aprile 2010, n. 9789; Cass., sez. trib., 23 luglio 2009, n. 17195; Cass., sez. trib., 15 maggio 1984, n. 2942. Differente orientamento, secondo il quale il furto costituisce comunque causa di estinzione dell'obbligazione tributaria non verificandosi di fatto l'immissione in consumo, è rinvenibile nelle sentenze della Corte di Cassazione 6 novembre 2013, nn. 24912 e 24913, oltre che nelle decisioni: Comm. trib. prov. Genova, sez. I, 23 gennaio 2013, n. 12; Comm. trib. prov. Roma sez. XXXIII, 27 aprile 2010, n. 188; Comm. trib. reg. Milano, sez. XXIX, 16 aprile 2009, n. 36 e TAR Emilia Romagna, 22 novembre 2002, n. 1797.

## Master Class Novità Accise 2024

**Corso online di alta formazione – 18 ore** Dall'8 maggio 2024 al 19 giugno 2024 Avv. Sara Armella – Prof.ssa Caterina Verrigni

**ARcom**

Organizzato da **Formazione**

**CREDITI:** in fase di accreditamento per **Avvocati, Commercialisti**

### **Programma**

In breve, il corso approfondirà:

- Introduzione alle accise
- Principali adempimenti in ambito accise
- Settore energetico
- Alcoli e bevande alcoliche
- Accertamento e sanzioni
- I tabacchi
- Riforma della disciplina accise
- Casi di studio



[SCARICA IL CALENDARIO COMPLETO DEL CORSO >](#)

### **Destinatari del corso**

Il corso è rivolto a Tax managers, responsabili legal e amministrativi, doganalisti e rappresentanti doganali, commercialisti, avvocati, consulenti.

[PER ISCRIVERTI SCARICA IL MODULO DI ISCRIZIONE](#)

[SCOPRI DI PIU'](#)