

Edizione di mercoledì 6 Aprile 2022

CASI OPERATIVI

Le imprese sotto soglia possono ricorrere alla composizione negoziata della crisi?
di **EVOLUTION**

IVA

Utilizzo del credito Iva infrannuale maturato nel primo trimestre 2022
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

ENTI NON COMMERCIALI

Articolo 76 D.Lgs. 117/2017: questioni di legittimità costituzionale
di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**

AGEVOLAZIONI

Credito d'imposta beni strumentali nuovi: le novità del Milleproroghe
di **Gennaro Napolitano**

IMPOSTE INDIRETTE

Il furto di tabacchi lavorati esteri non è causa esimente del pagamento di accisa
di **Gabriele Damascelli**

CASI OPERATIVI

Le imprese sotto soglia possono ricorrere alla composizione negoziata della crisi?

di **EVOLUTION**



Con l'entrata in vigore del D.L. 118/2021, le imprese sotto soglia possono ricorrere alla composizione negoziata della crisi di impresa? con quali particolarità?

L'articolo 17 D.L. 118/2021 prevede che l'imprenditore commerciale e agricolo che:

- possiede congiuntamente i requisiti di cui all'articolo 1, comma II, L.F. (imprese sotto soglia "non fallibili"),
- si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza,

può chiedere la nomina dell'esperto indipendente previsto dall'articolo 2 D.L. 118/2021, di fatto attivando il nuovo istituto della composizione negoziata della crisi di impresa (articoli 2-16 D.L. 118/2021).

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



IVA

Utilizzo del credito Iva infrannuale maturato nel primo trimestre 2022

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Entro 2 maggio (il 30 aprile cade di sabato) è possibile presentare il **modello Iva TR**, relativo al **primo trimestre 2022**.

Le istruzioni del modello ministeriale sono state **recentemente aggiornate** per tener conto del **limite annuo di 2 milioni di euro** posto alle compensazioni orizzontali ([articolo 1, comma 72, L. 234/2021](#)).

Si ricorda che, in considerazione della situazione di crisi derivante dall'emergenza sanitaria Covid-19, il **Decreto Rilancio** (D.L. 34/2020) ha elevato a 1 milione di euro, per il 2020, il limite precedentemente in vigore (fissato a 700.000 euro per anno solare). Successivamente, il **Decreto Sostegni bis** ([articolo 22, comma 1, D.L. 73/2021](#)) ha previsto **l'ulteriore innalzamento dello stesso limite a 2 milioni di euro** per l'anno 2021; l'ultima Legge di Bilancio **ne ha sancito la stabilizzazione**, nella stessa misura, **a partire dal 2022** ([circolare 9/E/2022](#)).

I soggetti passivi Iva che hanno realizzato nel primo trimestre 2022 **un'eccedenza di imposta detraibile superiore a 2.582,28 euro** ed intendono **richiedere in tutto o in parte** il rimborso di tali somme (oppure l'utilizzo in compensazione), devono presentare il modello TR.

Il **credito Iva infrannuale può essere richiesto a rimborso**, ai sensi dell'[articolo 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)):

- dai contribuenti che esercitano esclusivamente o prevalentemente attività che comportano operazioni **soggette a imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti** e alle importazioni;
- dai contribuenti che effettuano **operazioni non imponibili** ([articoli 8, 8-bis e 9 D.P.R. 633/1972](#)) per un **ammontare superiore al 25 per cento** del totale complessivo di tutte le operazioni effettuate;

- dai contribuenti che hanno effettuato nel trimestre acquisti e importazioni di **beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3** del totale degli acquisti e delle importazioni imponibili;
- dai soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, identificati direttamente ([articolo 35-ter D.P.R. 633/1972](#)) o che hanno nominato un rappresentante residente nel territorio dello Stato;
- dai soggetti che effettuano in un trimestre solare, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia, **operazioni attive per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate**, riferite alle **seguenti attività**: prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni indicate nell'[articolo 19, comma 3, lettera a-bis, D.P.R. 633/1972](#) (articolo 8 della Legge comunitaria 217/2011).

In merito alla **verifica dei requisiti** anzidetti, con la [risposta 802/2021](#) l'Agenzia delle entrate ha chiarito che **possono presentare l'istanza TR anche i soggetti identificati nel regime Iva OSS**.

Si ricorda che i soggetti che effettuano **vendite a distanza intracomunitarie** possono applicare il regime OSS (*One Stop Shop*) per assolvere l'imposta nel Paese membro del destinatario dei beni, fruendo della **dispensa generalizzata dall'obbligo di fatturazione**.

La *ratio* sottesa alla disciplina dei rimborsi trimestrali è quella di **agevolare i soggetti fisiologicamente a credito**, ipotesi che ricomprende anche chi effettua vendite a distanza intracomunitarie; tali operazioni possono rientrare, pertanto, nel calcolo del requisito delle operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25 per cento del totale complessivo di tutte le operazioni effettuate (di cui all'[articolo 30, lettera b, D.P.R. 633/1972](#)). In tal caso, secondo l'Agenzia delle entrate, è necessario continuare **ad adottare le modalità di fatturazione e contabilizzazione delle vendite a distanza stabilite dalla normativa nazionale in via ordinaria**. In altri termini, i soggetti interessati devono **registrare le operazioni nei registri** di cui agli [articoli 23 e 24 D.P.R. 633/1972](#), **fatturare le stesse** a norma dell'[articolo 46 D.P.R. 331/1993](#) e presentare il modello TR, inserendo le operazioni **nei righe TA30 e TD2** ai fini dei rimborsi trimestrali.

In alternativa alla richiesta di rimborso, i contribuenti possono scegliere l'**utilizzo in compensazione** del credito Iva maturato nel trimestre di riferimento. In tal caso, in linea generale, l'utilizzo in compensazione del credito infrannuale è consentito **solo dopo la presentazione telematica dell'istanza**. Al superamento del limite di **5.000 euro** – soglia da monitorare con riferimento all'**ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell'anno** – subentra l'obbligo di utilizzare i predetti crediti **a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza di rimborso/compensazione**.

Inoltre, i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione il credito spettante per importi superiori a 5.000 euro annui (**elevato a 50.000 euro per le start-up innovative**) hanno

l'obbligo di richiedere l'**apposizione del visto di conformità** di cui all'[articolo 35, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 241/1997](#), o, in alternativa, la **sottoscrizione da parte dell'organo di controllo** sull'istanza da cui emerge il credito ([articolo 3, comma 2, D.L. 50/2017](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017).

La compensazione in F24, come di consueto, deve passare esclusivamente dai **servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate** (Fisconline o Entratel).

Si ricorda, infine, che il credito d'imposta infrannuale (o annuale) **maturato dal Gruppo Iva non può essere utilizzato in compensazione con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti**, ai sensi dell'articolo 4, comma 4 del decreto 06.04.2018.

ENTI NON COMMERCIALI

Articolo 76 D.Lgs. 117/2017: questioni di legittimità costituzionale

di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**



La Corte Costituzionale (**sentenza n. 72/2022 del 23.02.2022**) ha dichiarato **non fondata** la questione di legittimità dell'[articolo 76 D.Lgs. 117/2017](#), in relazione all'[articolo 3 Cost.](#)

Nella specie, ha dichiarato **legittimo l'articolo 76 del codice del terzo settore** (cts), nella parte in cui riserva l'agevolazione relativa al **contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali** alle sole organizzazioni di volontariato (Odv).

La vicenda trae origine dal Ricorso al Tar Lazio, di una Fondazione Onlus avverso i limiti all'accesso alle provvidenze economiche per l'acquisto di autoambulanze e, in generale, dei beni strumentali alla attività di utilità sociale, alle sole OdV, come espressamente stabilito nell'[articolo 76 D.Lgs. 117/2017](#).

Il Tar adito, con **sentenza di parziale accoglimento**, ha riconosciuto legittima l'esclusione della Fondazione ricorrente.

Secondo il primo giudice, in particolare, **Onlus e Odv operano su piani differenti**: per le prime l'eliminazione del beneficio risulta **coerente con l'eliminazione della categoria** ad opera della riforma del terzo settore, mentre l'[articolo 76 cts](#) si rivolge puntualmente alle sole Odv in considerazione della loro **peculiare prevalenza della componente volontaristica**.

Con appello in via principale, dunque, la Fondazione ha sostenuto la sussistenza di una irragionevole differenza di trattamento tra pari Enti del Terzo settore.

Il Consiglio di Stato, invero, nella veste di *giudice a quo*, ha ravvisato nella valutazione del legislatore di circoscrivere l'ambito soggettivo dei beneficiari del contributo, un **difetto di ragionevolezza** e proporzionalità, dunque, una violazione dell'[articolo 3 Costituzione](#), atteggiandosi detta scelta ad una discriminazione priva di alcuna giustificazione.

Il Giudice delle Leggi però, come anticipato, ha ritenuto **non fondata la questione di legittimità**.

Invero, la **Corte Costituzionale ha condiviso la funzione unificante della riforma del Terzo Settore ma non la intende come necessaria omologazione di tutti gli Enti**.

Il principio generale richiama, all'[articolo 17 cts](#), una **mera facoltà** per gli Ets di avvalersi di **volontari**, *status* personale definito dal comma 2 come **libera scelta, spontanea e gratuita** per fini solidali e fermo restando i **divieti di remunerazione ed i limiti al mero rimborso** (commi 3,4,5 [articolo 17 cts](#)) nonché gli **obblighi consequenziali, di tenuta di apposito registro vidimato ed assicurativi** ([articoli 17](#) e [18 cts](#) e D.M.26.10.2020).

Ai principi generali, tuttavia, si aggiunge la **disciplina speciale delle OdV**.

A suffragio di quanto detto, **lo stesso tenore della legge delega richiamata dal giudice a quo sottolinea la particolare natura delle OdV** laddove prevede, all'articolo 5, comma 1, lett a), che siano **favorite nel Terzo Settore** *“le tutele dello status di volontario e la specificità delle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991 n. 266 (...)”*, nonché all'articolo 9 comma 1 lett. m), tra i principi di **riordino della disciplina fiscale degli Enti del Terzo Settore** prevede la *“revisione della disciplina riguardante le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in particolare prevedendo una migliore definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse, fermo restando il vincolo di non prevalenza delle attività connesse e il divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e fatte salve le condizioni di maggior favore relative alle organizzazioni di volontariato, alle cooperative sociali e alle organizzazioni non governative”*.

Ciò posto, fermo restando la funzione unificante del cts, atta a superare la previgente e frammentata legislazione, sono in ogni caso **ammesse differenziazioni nel regime pubblico** giustificate da diversi fattori, ivi compreso **l'apporto del volontariato all'interno degli stessi**.

Ad ogni buon conto, dunque, **la categoria delle OdV è senz'altro peculiare**, poiché regolata espressamente dal Capo I, del Titolo V, cts ([articoli 32 ss](#)) che sancisce il **principio della prevalenza dell'attività di volontariato** ([articolo 32, comma 1, cts](#)) ed impone esclusivamente un rimborso delle spese sostenute e documentate per le attività di interesse generale ([articolo 33, comma 3, cts](#)), che costituisce *species* del **divieto generale per il volontario di remunerazione e rimborsi forfetari** ([articolo 17, comma 3, cts](#)).

In tale ottica, pertanto, la Corte individua una **linea di demarcazione anche all'interno della medesima categoria degli Ets** laddove, ad esempio, per le OdV è previsto un **obbligo normativo di prevalenza dell'attività di volontariato** ex [articoli 32, comma 1, cts](#) e [33, comma 1, cts](#).

Ed anzi, detta centralità della figura del volontario nelle OdV non risulta affatto discriminatoria in relazione all'[articolo 76 cts](#) atteso che: *“il contributo oggetto della norma censurata sia accessibile solo a Ets caratterizzati dal vincolo normativo alla prevalenza dei volontari e dal*

connesso principio di gratuità con esclusione degli altri enti per i quali tale previsione non sussiste e che quindi possono pattuire remunerazioni con cui autonomamente finanziare l'acquisto o il rinnovo dei beni considerati nella norma censurata".

Ma la pronuncia del Giudice delle Leggi, partendo dall'assunto descritto, elabora un principio ancora più incisivo, un monito per il legislatore.

Il Giudice delle leggi ravvisa una analogia tra il principio della prevalenza del volontariato di cui all'[articolo 32 cts](#) per le OdV e quello contemplato per le Aps l'articolo 35, comma 1: detta analogia sta a rappresentare come, nell'impianto codicistico, **Odv ed Aps abbiano un minimo comun denominatore speciale**, atto a giustificare l'accesso a regimi *ad hoc* (ad esempio la disciplina delle convenzioni ex articolo 56, l'accesso al credito agevolato coi relativi privilegi ex articoli 67 e 68, l'articolo 72 in relazione al finanziamento di progetti).

Tanto premesso, pur riconoscendo una connotazione solidaristica assai più marcata per le Odv, rispetto agli altri Enti del Terzo Settore, come emerge altresì dalle linee guida sul rapporto tra le pubbliche amministrazioni e gli enti del Terzo Settore (D.M. 31.03.2021 n. 72), con la pronuncia in commento **il Giudice si rivolge al legislatore, al fine di superare le "rigidità" della disciplina del Terzo Settore, e di incentivare, indistintamente, tutti quegli enti che, a prescindere dalla struttura giuridica e dagli obblighi normativi, scelgano di intraprendere concretamente come scelta organizzativa, la promozione del volontariato, quale principio in ogni caso comune al Terzo Settore, che vale per tutti gli Enti.**

AGEVOLAZIONI

Credito d'imposta beni strumentali nuovi: le novità del Milleproroghe

di **Gennaro Napolitano**



L'[articolo 3-quater](#) del **Decreto Milleproroghe (D.L. 228/2021**, recante “*Disposizioni urgenti in materia di termini legislativi*”, convertito, con modificazioni, dalla L. 15/2022), introdotto durante l'iter parlamentare di conversione, modifica la disciplina del **credito d'imposta** riconosciuto a favore delle **imprese** in relazione agli **investimenti** in **beni strumentali nuovi**.

Per effetto di tale intervento normativo, il **tax credit** trova applicazione, con le percentuali previste per il 2021, in relazione a tutti gli investimenti ultimati **entro il 2022**, ferma restando la condizione che, **entro il 31 dicembre 2021**, l'ordine sia stato **accettato** dal **fornitore** e sia stato pagato **almeno il 20%** del costo di acquisizione. La novità interessa sia i beni materiali e immateriali “ordinari” sia quelli materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello “**Industria 4.0**”.

In sostanza, quindi, con il Milleproroghe il legislatore ha sancito lo slittamento di sei mesi (**dal 30 giugno 2022 al 31 dicembre 2022**), del termine per portare a compimento le **operazioni agevolabili** correttamente avviate entro la fine del 2021.

Tale slittamento risponde all'esigenza di tener conto delle difficoltà incontrate dalle imprese per effetto del perdurare della pandemia da Covid-19, soprattutto con riguardo alla **capacità delle aziende produttrici dei beni di evadere tempestivamente gli ordini ricevuti**.

Il ricordato **articolo 3-quater** interviene sui commi **1054** e **1056**, dell'[articolo 1 L. 178/2020](#) (Legge di bilancio 2021). A tal proposito si ricorda che il **comma 1054**, nell'ambito della disciplina del **credito d'imposta** per i **beni strumentali nuovi**, riconosce l'agevolazione nella misura del **10%** del costo sostenuto alle **imprese** che effettuano **investimenti**:

- in **beni strumentali materiali**, purché **diversi** dai beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0

(di cui all'[allegato A](#) alla L. 232/2016), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro;

- in **beni strumentali immateriali** diversi da *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0 (di cui all'Allegato B L. 232/2016), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Nella formulazione vigente prima delle modifiche apportate dal Milleproroghe, il **comma 1054** stabiliva che il credito spettasse in relazione agli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse **avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%**.

Per effetto della modifica introdotta con il D.L. 228/2021 si dispone lo **slittamento dal 30 giugno 2022 al 31 dicembre 2022** del termine entro cui completare gli investimenti agevolabili.

Ai fini dell'ammissione all'agevolazione resta ferma in ogni caso la condizione che il relativo ordine, alla data del 31 dicembre 2021, risulti **accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisizione**.

Analogo intervento modificativo viene effettuato sul [comma 1056](#) della **L. 178/2020**. Tale comma riconosce il **tax credit** in relazione agli investimenti aventi a oggetto **beni** ricompresi nell'[Allegato A](#) alla **L. 232/2016**, ovvero i **beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese** secondo il modello **Industria 4.0**.

Nella versione previgente gli investimenti agevolabili erano quelli **effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022**, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Per effetto della modifica introdotta con il Decreto Milleproroghe si dispone lo slittamento dal 30 giugno 2022 al **31 dicembre 2022** del termine entro cui completare gli investimenti agevolabili, ferma restando, anche in questa ipotesi, la condizione che il relativo ordine, alla data del 31 dicembre 2021, risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

Si ricorda che nell'ipotesi disciplinata dal **comma 1056** il **credito d'imposta** è riconosciuto:

- nella misura del **50%** del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- nella misura del **30%** per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro;
- nella misura del **10%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili, pari a 20 milioni

di euro.

Infine, si ricorda che la disciplina dell'agevolazione in esame ad oggi vigente è il risultato della stratificazione di più interventi normativi. In particolare:

- la **Legge di bilancio 2020** ([articolo 1, commi 184-197, L. 160/2019](#)) ha introdotto il credito d'imposta per le spese di investimento in beni strumentali nuovi (con scadenza iniziale prevista al 31 dicembre 2020);
- la **Legge di bilancio 2021** ([articolo 1, commi 1051-1063 e 1065, L. 178/2020](#)) ha esteso fino al 31 dicembre 2022 l'applicazione della disciplina del *tax credit* e nel contempo ha, da un lato, potenziato e diversificato le aliquote agevolative e, dall'altro, ha incrementato le spese ammissibili e ha ampliato l'ambito applicativo;
- la **Legge di bilancio 2022** ([articolo 1, comma 44, L. 234/2021](#)) ha ulteriormente esteso (fino al 2025) l'efficacia della disciplina di favore e ha rimodulato l'applicazione dell'agevolazione.

IMPOSTE INDIRETTE

Il furto di tabacchi lavorati esteri non è causa esimente del pagamento di accisa

di **Gabriele Damascelli**



In materia di accise, il **furto** del prodotto (si trattava di TLE – tabacchi lavorati esteri – stoccati in un deposito) ad opera di terzi e senza coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo, **di per sé non esime**, ai sensi dell'[articolo 4, comma 1, D.Lgs. 504/1995](#) – TUA (Testo Unico Accise) dal pagamento dell'imposta, che resta abbuonata solo nell'ipotesi – la cui prova deve essere fornita dall'obbligato – di **dispersione o distruzione del prodotto**, atteso che solo in questo caso ne resta **impedita l'immissione in consumo**, laddove la **sottrazione determina soltanto il venir meno della disponibilità del bene da parte del soggetto** per effetto dello spossessamento, **ma non ne impedisce l'ingresso nel circuito commerciale**.

Medesima sorte ai fini Iva, dal momento che **la sottrazione della disponibilità della merce importata**, che non si sia risolta nella dispersione del prodotto e/o nella sua inutilizzabilità per chiunque, **non fa venir meno l'obbligo di pagamento dell'Iva all'importazione**, stante la sua configurazione quale diritto doganale, considerato che la relativa obbligazione tributaria sorge al momento dell'ingresso della merce nel territorio nazionale.

Queste, in sintesi, le argomentazioni sviluppate nella [sentenza n. 32978/2021 dalla Corte di Cassazione](#), in cui viene espressamente dato seguito ai propri precedenti giurisprudenziali i quali, a loro volta, poggiano le rispettive conclusioni sui principi in materia affermati nel tempo dalla Corte di Giustizia.

L'intervento della Cassazione, qui, era finalizzato di fatto a verificare se nella **nozione di "caso fortuito o forza maggiore"** potesse essere ricompreso il **furto di tabacchi lavorati esteri**, in regime di sospensione d'imposta, collocati in un deposito doganale autorizzato, furto perpetrato ad opera di terzi, con conseguente estinzione dell'obbligazione tributaria.

La Corte ha richiamato la normativa unionale vigente *ratione temporis* (la Direttiva CEE 1992/12 sostituita dalla successiva Direttiva 2008/118) secondo la quale **in caso di perdita o**

distruzione di prodotti soggetti ad accisa che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono dell'imposta quando è provato che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Salvo che per i tabacchi lavorati, i fatti imputabili a terzi o allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa non grave sono **equiparati al caso fortuito** ed alla forza maggiore.

Al riguardo, a soli fini ricognitivi, si riferisce che la Cassazione, nell'ordinanza n. 22892/2020, nel caso di perdita di alcol (in regime sospensivo) per rottura accidentale di una cisterna, **ha riconosciuto l'abbuono da accisa, anche al di fuori da ipotesi di caso fortuito o forza maggiore,** qualora il "fatto" sia **addebitabile a titolo di colpa "lieve"**, riconoscendo così l'esclusione dell'esimente solo nelle ipotesi di colpa "grave", la cui dimostrazione, ai fini della pretesa impositiva, spetta all'Amministrazione doganale.

La Corte, nel caso odierno, **esclude che il "fatto illecito del terzo" possa di fatto qualificarsi come "caso fortuito/forza maggiore"** per i tabacchi lavorati e consentire così l'abbuono dell'imposta, tanto ai fini delle accise quanto a quelli Iva, **per effetto di una sottrazione al controllo doganale a seguito di svincolo irregolare della merce** dal momento che, condivisibilmente, l'abbuono è previsto solo in caso di ammanchi che abbiano determinato **la perdita o distruzione del bene (nel senso di irrimediabilmente disperso) in senso oggettivo,** ossia in riferimento alla sua esistenza ed alla sua idoneità al consumo, situazione che non ricorre ove il prodotto sia stato sottratto ad opera di terzi (furto o rapina), trattandosi di **circostanza che non ne esclude l'immissione nel circuito commerciale** (v. anche Cassazione nn. 4453/2020, 26419/2017, 16966/2016, 25990/2013, 27825/2013 e 12428/2007).

Tale ricostruzione è **coerente con i principi in argomento espressi nel tempo dai giudici della Corte di Giustizia,** alcuni richiamati in sentenza dalla medesima Cassazione (v. C-81/15, C-314/06 e C-273/12), in base ai quali **viene posto in capo al depositario autorizzato un ruolo centrale nell'ambito della procedura di circolazione dei prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo.**

La Direttiva UE 92/12 vigente *ratione temporis* (sostituita dalla Direttiva UE 2008/118 – v. l'articolo 8) istituisce a carico del depositario autorizzato un **regime di responsabilità per il rischio dello svincolo irregolare,** dalla quale può esimersi solo fornendo la prova di un evento dovuto al caso fortuito o alla forza maggiore, **rimanendo egli responsabile di tutti i rischi inerenti alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione** dei diritti e, in quanto tale, soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione siano state commesse nel corso della circolazione che determini l'esigibilità di tali diritti.

Quanto alle nozioni di caso fortuito o forza maggiore, la Corte di Giustizia ne ha evidenziato da tempo le caratteristiche (già a partire da C-11/70 punto 23) sottolineando che **queste non si limitano all'impossibilità assoluta, ma devono essere intese nel senso di circostanze anormali, indipendenti dall'importatore o dall'esportatore,** le cui conseguenze avrebbero potuto essere evitate solo a costo di sacrifici sproporzionati, malgrado la miglior buona volontà.

Tali concetti sono entrambi caratterizzati da un **elemento oggettivo**, relativo all'esistenza di circostanze anomale ed estranee all'operatore, ed un **elemento soggettivo**, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, **adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi** (v. al riguardo ad esempio C-314/06 punto 24, C-533/10 punto 28, C-69/12 punto 39 e C-138/14 punto 19).

Tale responsabilità, che permane sino a quando non sia stata fornita la prova che i beni in sospensione d'imposta sono giunti al loro destinatario, dimostra trattarsi di una responsabilità oggettiva, basata non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione ad un'attività economica, **ricadendo tale responsabilità in ragione unicamente di detta sua qualità**, non rilevando peraltro che lo stesso sia proprietario o meno delle merci soggette ad accisa o, in caso d'infrazione constatata, che esista o meno un vincolo contrattuale con l'autore di quest'ultima (v. al riguardo le conclusioni dell'Avvocato Generale Yves Bot nella Causa C-781/15).

Da ultimo il giudice italiano, nel caso in commento, ha sostenuto le proprie argomentazioni anche alla luce del dettato costituzionale, in particolare degli articoli 3 e 53 Cost., richiamando un precedente della Corte Costituzionale (sentenza 373/1988), nel quale si discuteva delle **ordinanze di rimessione con cui i giudici sostenevano la violazione dell'articolo 37 del TULD** (testo unico leggi in materia doganale n. 43/1973) in relazione agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Le ordinanze di rimessione deducevano, quindi, la **violazione del principio di eguaglianza** alla luce di una presunta irrazionale distinzione, da parte del legislatore, tra "dispersione" e "sottrazione della disponibilità del prodotto".

La Consulta, correttamente, **riteneva non fondata la questione** alla luce della considerazione che **"l'obbligazione tributaria doganale per le merci è indissolubilmente collegata all'ingresso delle medesime nel mercato nazionale, e proprio in ciò trova il suo fondamento e la sua ragion d'essere. La distruzione od il completo deterioramento dei beni rendono impossibile tale ingresso e perciò impediscono il sorgere dell'obbligazione tributaria. Per converso, la perdita della soggettiva disponibilità non rende il bene inutilizzabile, trasferendosi soltanto ad altra persona la concreta possibilità di disporre e di effettuare così l'immissione nel circuito commerciale: dal che consegue l'esclusione di una immutazione oggettiva della situazione da cui nasce l'obbligazione tributaria, conformemente a quanto disposto dalla normativa impugnata"**.