

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 effettuarne 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"**.