

ABSTRACT

Il volume si propone di analizzare il sistema delle accise nell'ambito della tassazione sui consumi.

Le accise e l'IVA sono tributi introdotti negli ordinamenti degli Stati membri in recepimento di norme europee di diritto derivato emanate per la realizzazione di un mercato unico, che per sua natura richiede principi comuni. È emerso così un quadro specifico caratterizzato da regole di formazione europea che incidono direttamente sulla struttura e sul funzionamento degli ordinamenti tributari nazionali.

Il processo di armonizzazione relativo al regime generale dei prodotti soggetti ad accisa ha lasciato agli Stati membri la facoltà di introdurre o mantenere accise diverse a condizione che non dessero luogo negli scambi a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Pertanto, al regime delle accise armonizzate si affianca quello delle accise non armonizzate. Anche in relazione a tale profilo si può ribadire la presenza, a livello europeo, di un sistema uniforme di tassazione sul consumo posto che le accise non armonizzate sono consentite se non si sovrappongono agli altri tributi armonizzati.

Nella ricostruzione in chiave sistematica particolare rilievo è stato dato al profilo della capacità contributiva che connota fortemente la struttura delle accise soprattutto con riferimento al fenomeno della traslazione.

Nel collocare le accise all'interno dell'imposizione sui consumi e quindi affiancandole all'IVA, si giunge a giustificare tali tributi come imposte sul consumo. Conseguentemente tutta la problematica relativa alla natura del tributo ruota intorno all'inquadramento della traslazione che risulta giuridicamente rilevante.

Il tema viene sviluppato tenendo conto dell'attuale contesto economico-finanziario che, a causa della profonda crisi tenta di elaborare in ambito europeo ed internazionale delle politiche fiscali in grado di sostenere la crescita economica. Ed è proprio in tale ambito che riemerge l'interesse per lo studio delle accise non solo come strumento con funzione extrafiscale ma anche co-

me tributi capaci di migliorare il gettito senza alterare fortemente la domanda dei beni.

Risulta evidente come dopo la riforma tributaria degli anni '70 ci sia stata in Italia, come in Europa, la spinta ad introdurre nuovi tributi a carattere reale e sul consumo con una tendenziale diminuzione della tassazione sul reddito. La struttura solidaristica dei sistemi tributari, la centralità delle imposte sui redditi, subiscono l'impatto di quegli orientamenti di politica economica fondati su criteri di giustizia fiscale favorevoli alla proporzionalità piuttosto che alla progressività.

Sulla base di tali considerazioni, il presente studio si propone di evidenziare la centralità delle accise come tributi sul consumo funzionali allo sviluppo delle politiche europee in grado di ridurre la pressione fiscale sulle imprese mediante lo spostamento della tassazione dal reddito al consumo ed assicurando una maggiore efficienza al sistema tributario.

Parole chiave: Accise – Tassazione sul consumo – Principi europei – Fattispecie imponibile – Attuazione del prelievo.

ABSTRACT

The book intends analysing the system of excise duty as part of the consumption tax system.

Excise duty and VAT are taxes introduced into the tax systems of member States by way of transposition of secondary legislation European rules issued for the realization of a single market, which by its very nature requires common principles. A specific picture thus came to life distinguished by European-based rules which directly affect the structure and the operation of national tax systems.

The process of harmonization relating to the general regime of products subject to excise duty has left the member States free to introduce and maintain different excise duties provided they do not give rise to trade formalities relating to the crossing of frontiers.

Consequently, the harmonized excise duty system is joined by that of non-harmonized excise duty. In relation to such profile, we can also reiterate the presence, at European level, of a uniform consumption tax system given that non-harmonized excise duty is allowed as long as it is not superimposed on other harmonized taxes.

As regards reconstruction in a systematic key, particular importance was given to the profile of the contribution capacity which strongly distinguishes the structure of excise duty, above all with reference to the transfer phenomenon.

In considering excise duty as a consumption tax, thereby placing it alongside VAT, such taxes come to be justified as consumption taxes. Consequently, the entire problem relating to the nature of the tax revolves around the overview of the transfer which appears juridically relevant.

The topic is developed taking into account the current economic-financial context which, due to the profound crisis, intends elaborating at European and international level tax policies able to sustain economic growth. And it is precisely in this context that interest re-emerges for the study of excise duty not only as an instrument with a non-fiscal function but also as a

tax able to increase revenue without strongly altering the demand for goods.

It appears evident that after the tax reform of the Seventies, pressure was applied in both Italy and the rest of Europe to introduce new taxes of a non-personal and consumption nature with a tendency to decrease income tax. The solidarity structure of tax systems and the centrality of income taxes suffer the impact of those economic policy approaches based on tax justice criteria in favour of proportionality rather than progressivity.

On the basis of such consideration, this study proposes to highlight the centrality of excise duty as consumption tax functional to the development of European policies able to reduce fiscal pressure on companies by shifting taxation from income onto consumption and upgrading the efficiency of the tax system.

Key words: Excise duty – Consumption taxes – European principles – Tax assumption – Implementing taxation.

INTRODUZIONE

La ricerca sulle accise ci proietta nell'ambito della tassazione sui consumi e quindi riguarda uno dei pilastri della fiscalità. Tuttavia, nonostante le antiche origini, le imposte di fabbricazione e di consumo – oggi accise – hanno suscitato scarso interesse presso la dottrina giuridica.

Si tratta di un tema certamente innovativo e al tempo stesso insidioso sotto diversi profili. Infatti, la disciplina di settore è connotata da un elevato tecnicismo ed è proprio per questo che non può essere affrontata senza la necessaria ricostruzione degli istituti classici. Si tenterà di esaminare l'argomento, sia in chiave sistematica, sia tenendo conto dell'attuale contesto economico-finanziario che, a causa della profonda crisi cerca di sviluppare in ambito europeo ed internazionale delle politiche fiscali che siano in grado di sostenere la crescita economica. Ed è proprio in tale segmento che riemerge l'interesse per lo studio delle accise e più in generale per la tassazione del consumo, in un momento storico in cui si assiste, altresì, ad una forte stagnazione della tassazione sul reddito.

Ragioni economico-finanziarie oltre che evidentemente di interesse giuridico inducono quindi ad interrogarsi con rinnovato interesse su un tema "antico" del diritto tributario, declinandolo nell'ambito della tassazione sul consumo.

Si tratta di una prospettiva di analisi diversa delle accise, tributo oggetto di attenzione in un precedente lavoro del 2012, "Contributo allo studio delle accise" (Amon Edizioni, Padova, collana Quaderni del Cirte, coordinati e diretti da M. Basilavecchia, L. del Federico, C.M. López Espadafor).

Le consistenti modifiche legislative e gli sviluppi interpretativi della giurisprudenza hanno però dato nuova linfa al tema, giustificando il presente studio.

Ed invero con l'avvento del Mercato unico europeo il dibattito relativo alle imposte sui consumi ed alle imposte di fabbricazione ha assunto notevole rilevanza, ma essenzialmente nella ricerca economico-finanziaria e nelle iniziative a salvaguardia della concorrenza, piuttosto che sul piano giuri-

dico-tributario. Ciò è spiegabile in quanto il meccanismo impositivo delle accise è poco visibile; il tributo è solitamente conglobato nel prezzo del bene o del servizio e quindi è caratterizzato da uno scarso impatto impositivo e da limitate problematiche applicative, concentrate per lo più su pochi grandi produttori piuttosto che sulla pulviscolare platea dei consumatori.

Nel sistema della tassazione sui consumi la dottrina giuridica ha quindi privilegiato lo studio dell'imposta sul valore aggiunto in considerazione del fatto che si tratta di un tributo che interessa un elevato numero di operatori, che colpisce la generalità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e si caratterizza per un meccanismo applicativo complesso, dal quale generano numerose e significative controversie. Ciononostante la rilevanza delle accise sul piano economico-finanziario è indubitabile.

Il settore è attualmente oggetto di attenzione da parte delle Istituzioni europee e degli Stati membri, anche in virtù della crisi dell'imposizione sui redditi, personale e progressiva, della rigidità dell'imposta sul valore aggiunto, imposta generale, fortemente armonizzata dalle Direttive comunitarie, nonché dei rigori di bilancio imposti dai trattati europei.

La crisi della finanza pubblica europea, e delle classiche forme di imposizione legate ai sistemi di *welfare*, ha ridestato l'attenzione sulle vecchie imposte di fabbricazione e su nuove forme di tassazione dei consumi alternative all'imposta sul valore aggiunto.

Nell'attuale contesto politico-istituzionale ed economico-finanziario le accise si mostrano come tributi funzionali allo sviluppo delle politiche europee e delle politiche socio-economiche nazionali, in quanto per struttura e modalità applicative risultano confacenti sia ad esigenze di gettito, sia a finalità extrafiscali.

Proprio negli ultimi anni, le accise hanno manifestato la loro peculiare propensione evolutiva, prestandosi a mutare profondamente la propria struttura impositiva, specialmente a seguito del recepimento delle Direttive europee 2003/96/CE e 2008/118/CE, così adeguandosi sia alla crescente sensibilità verso i profili ambientali collegati ai cambiamenti climatici, sia alle nuove esigenze di informatizzazione volte ad una generale semplificazione delle procedure negli scambi intracomunitari.

Sul piano quantitativo l'esperienza italiana risulta quanto mai significativa, giacché il gettito delle accise si colloca al terzo posto dopo quello delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Dalle fonti istituzionali risulta chiaro che la crescita del gettito fiscale deriva, in particolare, dall'IVA e dalle accise, che hanno fatto registrare un aumento del 3,1% attribuibile essenzialmente agli scambi interni (nota del MEF ottobre 2015). Al-

tresi, dalla Relazione annuale 2014 della Banca d'Italia emerge che le imposte indirette di competenza erariale sono state sospinte dall'aumento delle accise e dalla ripresa dell'IVA (3,8%, pari a 90,9 miliardi) legata all'innalzamento dell'aliquota ordinaria, nonché ai versamenti relativi al pagamento dei debiti commerciali pregressi delle Amministrazioni pubbliche.

Rispetto a tali premesse di carattere generale lo studio delle accise non può certo prescindere dalla tradizionale esperienza finanziaria delle imposte di fabbricazione e di consumo, che nel sistema fiscale italiano post-unitario si configuravano come prelievi alquanto rozzi, giustificati e caratterizzati soprattutto da mere esigenze di cassa. Ne è sintomatica la nota vicenda della tassa sul macinato, la cui istituzione produsse un impatto sull'opinione pubblica davvero rilevante, per l'epoca, in considerazione dell'incidenza sulle classi povere e del disagio applicativo cui dava luogo rispetto al commercio di un bene primario quale la farina.

Sino all'età Giolittiana il sistema di tassazione dei consumi resta alquanto involuto, ma l'ordinamento tributario italiano inizia ad assumere una sua peculiare fisionomia destinata a durare nel tempo.

Nemmeno la radicale riforma di cui al R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, Testo Unico delle leggi sulla finanza locale, sembra incidere a fondo sulla tassazione dei consumi, nonostante il riordino del sistema e l'abolizione della maggior parte dei dazi e delle imposte di fabbricazione minori (fu abrogata l'imposta di fabbricazione sulla birra e sulle acque minerali e furono assoggettati ad imposta di consumo altri beni come cioccolato, formaggi, ecc.).

Gli anni '20 e '30 meritano tuttavia grande attenzione, in quanto rappresentano la fase storica di emersione e consolidamento delle categorie dogmatiche del diritto tributario moderno, legato allo stato di diritto, sia pure con le ben note derive autoritarie italiane e tedesche.

Una parte fondamentale della ricerca è poi dedicata alla rilevanza delle accise nell'ambito della finanza pubblica.

Invero dal punto di vista economico-finanziario i consumi si possono colpire sia mediante imposte indirette sulla cessione o sul possesso di beni o su servizi devoluti al consumo finale, sia mediante imposte personali sulla spesa che esonerano la parte del reddito devoluta al risparmio e colpiscono la parte del reddito devoluta al consumo.

Le imposte indirette generali sui consumi, come l'imposta sul valore aggiunto, hanno l'obiettivo di tassare la generalità del consumo: viene applicata ad ogni fase del processo economico, realizzando l'obiettivo di tassare i consumi mediante il meccanismo della detrazione e della rivalsa; viceversa le imposte speciali, come le accise, tassano particolari categorie di beni e servizi.

L'esame della evoluzione delle accise nell'ordinamento europeo assume enorme rilievo in ragione delle esigenze del mercato unico.

Pertanto sotto il profilo sostanziale, il sistema delle accise si deve coordinare con il sistema dell'imposta sul valore aggiunto al fine di attuare una armonizzata tassazione dei consumi mediante una politica finanziaria unitaria.

La questione più complessa è che all'interno dell'Unione europea, sussistono divergenti concezioni sul ruolo della fiscalità intesa, da un lato, come possibile fattore di sviluppo, dall'altro come mero ostacolo alla concorrenza e, quindi, alla neutralità degli scambi.

In altri termini, è di grande attualità, specie in ragione della forte crisi economica in atto, il dibattito sui diversi modelli della finanza neutrale e della finanza funzionale attiva quale strumento utile per la crescita economica.

Tale profilo risulta centrale nell'ambito di un tributo armonizzato, qual è l'accisa che, spesso non trova un'applicazione uniforme.

Infatti, sin dalle fasi iniziali della Comunità economica europea le imposte indirette sono state oggetto di un intenso processo di armonizzazione.

L'armonizzazione viene identificata come un valore primario del processo di integrazione europea, poiché è idonea ad influire in modo determinante sul funzionamento del mercato unico. È evidente che sistemi fiscali differenziati fra gli Stati in tema di imposte sugli affari e sui consumi andrebbero ad incidere su un assetto regolamentare ove maggiormente acuta è la sensibilità economica e, pertanto, potrebbero facilmente ingenerare meccanismi distorsivi.

Non è dunque casuale che l'attenzione europea sia stata focalizzata innanzitutto sul settore dell'imposizione indiretta, con specifico riferimento alla imposta sulla cifra di affari ed alle accise, stante l'idoneità di queste forme di imposizione ad influenzare il prezzo di un bene o di un servizio, ed altresì la commercializzazione e la circolazione dei prodotti, alterando di conseguenza la trasparenza e l'uniformità del mercato.

Per l'imposta sul valore aggiunto, sin dall'inizio, si è pensato ad un sistema unico di intuibile originalità, mentre per le accise si è preso spunto dai modelli già presenti negli ordinamenti degli Stati membri.

Tuttavia, è sul piano europeo che si è sviluppato il più significativo dibattito. Nel processo di armonizzazione europea come per l'imposta sul valore aggiunto, anche per le accise, si è imposta l'elaborazione di principi comuni, in relazione alla fattispecie imponibile.

Sul piano europeo lo spunto iniziale della ricerca è da rinvenire nella convinzione per cui i modelli applicabili all'imposta sul valore aggiunto ed alle accise, presentano una fisionomia per certi versi simile, tanto da dar corpo ad un sistema organico di tassazione dei consumi, giustificato anche dalle immanenti ed imprescindibili esigenze del mercato unico.

In tale contesto emerge sin da ora la criticità rappresentata dal rapporto tra il sistema delle accise armonizzate e l'area delle accise non armonizzate, posto che la Direttiva 2008/118/CE, relativa al regime generale, consente agli Stati membri di introdurre altre forme di imposizione indiretta sui prodotti per i quali già sussiste un'accisa armonizzata e di introdurre accise non armonizzate.

Proprio in tale ambito si riscontrano i più frequenti interventi della Corte di Giustizia che si è trovata spesso a dichiarare l'incompatibilità comunitaria di accise introdotte dagli Stati membri (si pensi al caso italiano dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti o alla tassa ecologica introdotta dalla Svezia sulle emissioni inquinanti dovute al traffico aereo interno o da ultimo all'accisa introdotta dall'ordinamento spagnolo sulle vendite al dettaglio di determinati oli minerali).

Risulta quindi evidente che nello studio della tassazione sui consumi, sia per quanto riguarda le accise, sia per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, le problematiche europee assumono un ruolo determinante.

La parte della ricerca più tradizionalmente centrata sull'indagine del dato positivo è ovviamente dedicata all'analisi del sistema tributario italiano.

Con la riforma tributaria degli anni '70 le imposte di fabbricazione e di consumo hanno subito un processo di razionalizzazione con la conseguente abolizione di numerosi tributi sul consumo. Rimasero in vigore soltanto le imposte erariali su determinati prodotti (cacao, caffè, energia elettrica, ecc.), nonché le imposte di fabbricazione disciplinate dai testi unici del 1924 (bevande alcoliche, zucchero, ecc.).

La riforma ha fortemente valorizzato il ruolo dell'imposta sul valore aggiunto ed ha riaffermato la preminenza dell'imposizione diretta in quanto meglio rispondente al sistema del *welfare*.

Successivamente il progetto di armonizzazione che si è realizzato in materia di accise ha reso necessaria la sottoposizione della disciplina di diritto interno alla normativa comunitaria mediante il recepimento delle Direttive degli anni '90.

Il passo successivo, nell'ambito del processo di armonizzazione e razionalizzazione delle accise si è avuto con il "Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative", approvato con il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (d'ora in avanti TUA).

La disciplina contenuta nel TUA, si presenta articolata e stratificata oltre che dalle norme europee, anche da disposizioni interne, di rango primario e secondario, per la cui corretta applicazione non si può mai prescindere dalla disamina di complessi aspetti tecnici.

Nella sistematica delle accise assume particolare rilievo la disciplina relativa alla struttura della fattispecie imponibile e l'articolazione del principio di capacità contributiva.

Si analizzeranno gli elementi strutturali del tributo, ripercorrendo sinteticamente gli orientamenti della dottrina e soffermandosi su profili ritenuti utili al dibattito politico istituzionale, fermo restando che si tratta di una ricerca che nella sua interezza è di parte speciale.

Dal Testo Unico del 1995 emerge chiaramente che è l'immissione in consumo a giustificare l'applicazione del prelievo. Infatti, si scinde temporalmente il momento in cui nasce l'obbligazione tributaria, da quello in cui essa diviene concretamente esigibile.

Le ragioni di ciò si collegano all'esigenza di vigilare sulla produzione e sulla circolazione dei beni, di differire l'applicazione dell'accisa fino a quando non sia raggiunto lo Stato di destinazione, e di giustificare la tassazione pure su prodotti perduti.

Cosa sia l'immissione in consumo, in verità, non è detto esplicitamente né dalla disciplina comunitaria, né dal Testo Unico. Si individuano solamente delle fattispecie assimilate.

Per quanto riguarda la soggettività passiva, si analizzeranno le molteplici figure coinvolte nella circolazione dei prodotti assoggettati ad accisa come lo spedite registrato, il destinatario registrato ed il depositario autorizzato.

Dalla disciplina relativa alle suindicate professionalità si evincerà come il Legislatore abbia individuato nel fabbricante o nell'intermediario che immette i beni al consumo nel territorio dello Stato, i soggetti che rispondono del debito tributario.

In linea generale, si potrà osservare come nel settore delle accise l'onere economico collegato al prelievo tributario è solitamente sopportato dal consumatore finale, sul quale il produttore o l'intermediario lo riversano mediante il meccanismo della traslazione che si articola secondo differenti modalità.

Nella ricostruzione che si propone, un ruolo fondamentale sarà attribuito al consumo, quale presupposto valido per tutte le tipologie di accise al fine di dimostrare che si tratta di imposte sul consumo, superando le ricostruzioni tradizionali ancorate alla distinzione tra imposte di consumo in senso stretto ed imposte di fabbricazione.

Alla soggettività passiva si affianca, poi, la problematica connessa al profilo della capacità contributiva che va rapportato alle diverse ricostruzioni sistematiche del tributo.

Un altro aspetto rilevante riguarda il profilo attuativo del tributo anche

in funzione della circolazione dei prodotti all'interno dell'Unione e quindi dell'attività di controllo che in virtù degli interessi erariali è sorretta da incisive attività ispettive finalizzate a ricercare, prevenire e reprimere le condotte dirette all'evasione del tributo.

L'ampia indagine sul dato positivo, nonostante le peculiarità dell'ordinamento italiano, sarà orientata a verificare se, pur in presenza di potenziali distorsioni derivanti dalla presenza di accise non armonizzate, da differenziali di aliquote per le accise armonizzate e da modalità applicative talvolta inficianti il principio di neutralità per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, si possa identificare un sistema armonico e coordinato di tassazione dei consumi a livello europeo.

Nell'ultima parte del lavoro si cercheranno di delineare i principi sottesi al profilo applicativo delle accise anche al fine di verificare se quanto già affermato rispetto alla struttura sostanziale che caratterizza questa tipologia di tributo possa essere confermato anche per l'attuazione del prelievo.

Partendo dalla teoria generale delle diverse fasi attuative si individueranno i punti di contatto con le peculiarità delle accise.

All'interno dei procedimenti attuativi riveste un ruolo fondamentale la tematica delle agevolazioni. Si tratterà di comprendere, partendo dal dato positivo e dalla casistica giurisprudenziale, le diverse problematiche della tematica in oggetto, verificando se, ed in quali termini, le esenzioni possano essere ricondotte nell'ampio e disorganico genere delle agevolazioni fiscali e se si inseriscono nella struttura del tributo al fine di poter ribadire il carattere di imposta sul consumo delle accise.

Ciò che qui si propone è, dunque, una analisi sul regime giuridico delle accise che, partendo dai principi generali desumibili dalla disciplina europea e dai principi di diritto interno, possa dimostrare come tali tributi, in una ottica di finanza pubblica, dovrebbero essere fortemente incentivati da parte degli Stati membri con un effetto compensativo rispetto alla tassazione dei redditi.

Come si avrà modo di verificare infatti, l'accisa è un'imposta poco nota anche in virtù della scarsa conflittualità e quindi, del numero limitato delle controversie.

Proprio in virtù di tale ulteriore aspetto è un tributo che andrebbe ampiamente rivitalizzato anche a livello europeo mediante l'elaborazione di una disciplina più uniforme soprattutto per ciò che concerne le procedure applicative ed il profilo sanzionatorio che attualmente presenta profili di dubbia compatibilità con i principi europei.

CAPITOLO I

LE ACCISE NELLA FINANZA PUBBLICA

SOMMARIO:

1. La centralità delle imposte sui consumi nelle finanze pubbliche contemporanee. – 2. L'origine delle imposte di consumo e delle imposte di fabbricazione. – 3. Le imposte di consumo e di fabbricazione: profili economici e finanziari. – 4. *Segue*: l'IVA quale imposta generale sul consumo. – 5. *Segue*: le accise quali imposte speciali sul consumo. – 6. Il ridimensionamento delle imposte di consumo e di fabbricazione nella riforma tributaria degli anni '70. – 7. L'evoluzione e la tipologia delle accise. – 8. *Segue*: l'accisa sugli oli minerali. – 9. *Segue*: l'imposta erariale sul consumo di energia elettrica. – 10. *Segue*: l'imposta sugli spiriti. – 11. *Segue*: l'accisa sui tabacchi lavorati. – 12. Le accise sui prodotti energetici nell'economia globalizzata. – 13. La finalizzazione delle accise a esigenze extra-fiscali. – 14. *Segue*: il caso delle "fat tax". – 15. La valorizzazione delle accise in una prospettiva *de iure condendo*.

1. *La centralità delle imposte sui consumi nelle finanze pubbliche contemporanee*

L'intero sistema della tassazione sul consumo è attualmente oggetto di una rilevante attenzione da parte dei teorici, funzionale alla crisi dell'imposizione sul reddito, infatti, come è noto, si elaborano costantemente forme eque di intervento sui consumi di massa che rappresentano utili strumenti flessibili capaci di colmare situazioni di deficit di bilancio che riguardano sempre più la finanza pubblica contemporanea.

Negli ultimi anni si assiste alla crisi di modelli impositivi che si ritenevano ormai acquisiti e stabilizzati. L'impianto solidaristico dei sistemi tributari, il principio di progressività, la centralità delle imposte sui redditi, ecc., subiscono l'impatto di quegli orientamenti di politica economica, di impronta prevalentemente neoliberista, che sono fondati su criteri di giustizia fiscale meno impegnativi, come quello del beneficio¹, e sono favore-

¹ Riemergono le problematiche che nei Paesi anglosassoni danno vita al *Pay – as – you – go government* proprio centrato sul principio del beneficio (*The Economist* 29 agosto 2015).

voli alla proporzionalità piuttosto che alla progressività².

Il nostro sistema fiscale, specie negli ultimi trent'anni, risulta in effetti disseminato di norme che si ispirano più ai valori della stabilità e della sicurezza individuale che a quelli distributivi e che si preoccupano, in definitiva, della conservazione degli assetti patrimoniali e non della mobilità degli assetti sociali. Anche a livello internazionale la tendenza in alcuni Paesi sembra essere in questo senso. Basti pensare alle numerose proposte sia di *flat tax*, senza quota esente e senza detrazioni e deduzioni, sia di tassazione generale sulla spesa (non accompagnata da una consistente imposta patrimoniale), avanzate in diversi Paesi europei e negli Stati Uniti. E si pensi, ai sistemi di tassazione rigidamente proporzionale sui redditi (con un primo scaglione esente) applicati in alcuni Paesi dell'Europa dell'Est³.

Come è noto, la c.d. "*flat tax*" rappresenta un tema "classico" nel dibattito tra progressività e proporzionalità della tassazione⁴. Nell'ambito della dottrina economica i vantaggi dell'imposta proporzionale sulle persone fisiche sono individuati in un aumento della base imponibile ed in una semplificazione nella fase di attuazione del prelievo.

Posto che, tuttavia, non sussistono evidenze empiriche circa gli effetti diretti della *flat tax* sull'aumento del PIL e del gettito nonché sulla diminuzio-

² Alcuni economisti, di estrazione nordamericana, arrivano addirittura al punto di riprendere in considerazione le vecchie teorie, secondo cui una redistribuzione economica operata in via progressiva "distrukge" la ricchezza. Invocano perciò, in alternativa, forme di tassazione di tipo cedolare e proporzionale ed una razionalizzazione delle aree impositive. Tra i tanti, EPSTEIN, *Takings*, Cambridge, Harvard University Press, 1985, 100; MASSEY, *Takings and progressive rate taxation*, in *Harvard Journal of law and public policy*, 1996, pp. 85-96.

³ Il sistema tributario della Federazione Russa, per esempio, è caratterizzato dalla tassazione proporzionale sulle persone fisiche (c.d. *flat tax*). Per le diverse teorie economiche relative alla *flat tax*, con particolare riferimento ai Paesi dell'Europa dell'est v. VILLANI, *La flat tax, l'europa e i paesi dell'Est*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 395; PERRET, BRYS, *Moving beyond the Flat tax – Tax policy reform in the Slovak Republic*, OECD taxation working Paper, n. 22/2015; OWENS, *Flat taxes: myths and realities*, in *Bulletin for International Taxation*, 2013, p. 679.

⁴ Su tale specifico profilo e sul dibattito che è emerso negli anni v., SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 291, ID., *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone-Berliri, Napoli, 2007, p. 151 ss., per il quale «una progressività eccessiva e sperequata, pur imputabile solo al legislatore ordinario, può porre in cattiva luce nella percezione dei consociati anche il principio costituzionale, facendo venir meno il consenso sulla sua funzione di equità»; LUPI, SBROIACCA, *Flat tax tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, in *Dialoghi trib.*, 2015, p. 19; con particolare riferimento alla Federazione russa MONTANARI, *Il dibattito sul sistema tributario russo: prospettiva italiana ed europea*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 343 ss.

ne dei fenomeni di elusione e di evasione fiscale, ovviamente la scelta dei diversi modelli impositivi è legata a scelte sociali e culturali⁵.

La crisi del tributo personale progressivo si è per di più aggravata anche a causa del processo economico di globalizzazione e delocalizzazione in atto, che ha reso incerto il presupposto su cui sono stati fino ad oggi elaborati gli ordinamenti fiscali, e cioè il presupposto della coincidenza tra chi fruisce della spesa pubblica e il contribuente che la dovrebbe finanziare⁶.

Secondo autorevole dottrina «la globalizzazione⁷ attenta, in effetti, alla regola generale secondo cui il cittadino deve pagare i tributi che i rappresentanti popolari da lui eletti impongono per finanziare la spesa di cui egli si avvantaggia. Con essa il cittadino continua a votare nel Paese di appartenenza e a godere in tale paese dei benefici della spesa pubblica, ma può, in casi sempre più frequenti, scegliere il paese meno esoso dove pagare almeno una parte di tributi attraverso un'opportuna localizzazione sia degli investimenti finanziari e delle attività produttive sia della propria sede di lavoro. Non v'è dubbio, quindi, che la prospettiva della delocalizzazione contempla per gli Stati nazionali il rischio della perdita della sovranità tributaria e, conseguentemente, esclude dalla progressività quote consistenti di imponibile. Nel tentativo di arginare le emorragie fiscali ogni Stato, è, perciò, spinto ad abbassare le aliquote sulla parte mobile della materia imponibile (soprattutto, plusvalenze, rendite finanziarie e reddito d'impresa)⁸».

La conseguenza di tutto ciò è che allo Stato di origine resta l'imponibile offerto dai fattori poco mobili: il lavoro, i consumi, le rendite immobiliari. Ogni sistema tributario può tendenzialmente diventare strutturalmente regressivo e, quanto al gettito, incontrerà sempre più limiti nella prevedibile reazione dei contribuenti verso una tassazione eccessiva.

Inoltre, negli ultimi anni, anche in ragione della profonda crisi economi-

⁵ Sull'impatto economico dei livelli di tassazione v. KAPLOW, *The theory of taxation and public economics*, Princeton, 2011; SALANIÈ, *The economic of taxation*, Cambridge, 2011.

⁶ Con particolare riferimento all'elemento della progressività, GIOVANNINI, *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1340; ID., *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 10675; ID., *Il re fisco è nudo*, Milano, 2016, pp. 101-110; MARONGIU, *La concezione etica del tributo*, in *Neotepa*, n. 2/2015, p. 17.

⁷ Sul tema delle correlazioni fra diritto ed economia e sul nuovo ordine creato dall'economia globalizzata, CALABRESE, *The future of Law&Economics. Essays in reform and recollection*, 2016, Yale University; GALLO, *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 287 ss.

⁸ GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 287 ss.; ID., *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Riv. fin. sc. fin.*, 2013, p. 321 ss.

ca che ha fatto emergere ancor di più le disuguaglianze sociali, si è riaperto, sia a livello politico, sia dottrinale, un significativo dibattito sull'opportunità di utilizzare imposte patrimoniali e tributi sui consumi⁹.

In tale scenario una riflessione sui rapporti tra imposizione tributaria e commutatività nel finanziamento dei servizi pubblici pone in evidenza: – i confini tra l'area della fiscalità e quella della contrattualità; – la rilevanza della categoria dei prezzi pubblici; – la suddivisione tra servizi pubblici divisibili ed indivisibili; – le peculiarità dei tributi collegati alla fruizione dei servizi divisibili: – l'articolazione della capacità contributiva nelle diverse tipologie di tributo; – la rilevanza della capacità contributiva nelle forme di prelievo correlate alla fruizione di servizi pubblici essenziali, quand'anche tali prelievi siano configurati come extratributari¹⁰.

Il filo conduttore tra queste complesse problematiche emerge nel differenziato articolarsi della capacità contributiva, ma altrettanto significativo risulta l'equilibrio tra l'autoritatività dell'imposizione tributaria e la libertà negoziale.

Dal punto di vista dell'economia della finanza pubblica le entrate sono articolate a partire dal prezzo privato, sino alle imposte, tenendo conto che, con l'aumentare dell'interesse pubblico e dell'indivisibilità del costo del servizio ci si allontana sempre più dai criteri di fissazione dei prezzi analoghi a quelli che si hanno nell'offerta dei beni e dei servizi da parte dei privati ed acquistano maggior rilievo prelievi di natura coattiva.

È quindi evidente che gli economisti fanno riferimento ai prezzi pubblici per identificare le entrate pubbliche fondate sui principi del beneficio e della controprestazione, più o meno caratterizzate dalla divisibilità del servizio e dall'intensità dell'interesse pubblico, con l'obiettivo di studiarne gli effetti nell'ambito della finanza pubblica. In tale prospettiva, considerando in ogni caso i criteri di determinazione dei prezzi, anche le tasse, i contributi ed i meri corrispettivi privatistici, sono ricondotti alla categoria dei prezzi pubblici.

In concreto, il costo dei servizi pubblici può essere coperto mediante la

⁹Sul punto v. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte patrimoniali*, Torino, 2006, p. 189 ss.; ID., *Diseguaglianza, consenso, visibilità: riflessioni sull'introduzione di un'imposta generale sul patrimonio*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 1069; GIOVANNINI, *Imposizione patrimoniale e capacità contributiva*, in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Melis, Salvini, Padova, 2014, p. 270; MARINI, *Le nuove imposte patrimoniali*, in *Treccani. Il libro dell'anno del diritto*, Roma, 2013; GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2011, p. 101 ss.; STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, p. 413 ss.

¹⁰Per ulteriori spunti di riflessione su tale tematica v. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 85 ss.; ID., *La giustificazione etica e costituzionale dei tributi paracommutativi*, in *Neotepa*, n. 2/2015, p. 47.

fiscalità generale, e quindi, indirettamente, attraverso le imposte, con le quali si finanzia indistintamente la spesa pubblica, ovvero mediante “prezzi” direttamente correlati alla prestazione pubblica.

Allo stato attuale sarebbe opportuno cominciare a pensare alla costruzione, nel medio e lungo termine, di un nuovo sistema tributario che, avvalendosi anche degli strumenti comunitari e nella prospettiva della creazione di un’Unione (anche) fiscale europea, meglio distribuisca le basi imponibili secondo il concetto allargato di capacità contributiva, spostando l’onere fiscale dal reddito d’impresa e di lavoro su altre entità che siano valutabili economicamente e meglio si prestino all’equo riparto dei carichi pubblici. Si pensi all’uso di beni ambientali scarsi, all’emissione di gas inquinanti, alle diverse forme di occupazione dell’etere (ad esempio la c.d. “*bit tax*”), al consumo di alimenti dannosi (le c.d. “*fat tax*”), alla raccolta gratuita di dati compiuta dalle imprese dell’economia digitale per produrre redditi tassati poi in altri Stati a fiscalità privilegiata.

In realtà si tratta di tributi sul consumo tutti ispirati ad una logica simile a quella dei tributi ambientali e d’altra parte emerge anche dall’ultimo rapporto OCSE¹¹ il maggior peso delle imposte sui consumi (le entrate tributarie rappresentate dall’IVA sono la fonte principale – nel 2014 hanno raggiunto un massimo storico del 6,8% del PIL e il 20,1% del gettito complessivo). Lo studio, aggiornato con cadenza biennale, sottolinea che il gettito IVA è aumentato in percentuale del PIL in 22 dei 34 Paesi OCSE. Le aliquote IVA hanno raggiunto un livello medio record del 19,2% nel 2015, dieci Paesi hanno un’aliquota superiore al 22%. L’evoluzione emerge anche nel confronto con gli anni precedenti: nel 2009 era del 17,7% (dal 2009, 22 dei 34 Paesi OCSE hanno aumentato la loro aliquota ordinaria almeno una volta). Nel *report* si sottolinea altresì che la maggior parte dei Paesi sta attuando misure per l’applicazione dell’IVA sul volume sempre crescente delle vendite *on line*.

La tendenza a livello internazionale a valorizzare la tassazione sul consumo emerge anche dal *Final Report OECD sulla digital economy* (pubblicato nell’ottobre 2015)¹², il quale, nel rilevare le obiettive difficoltà ad assoggettare a tassazione tali manifestazioni di ricchezza, ipotizza alcune misure fonamen-

¹¹ OECD *Consumption tax trend 2016*.

¹² *Addressing the tax challenges of the digital economy*, Action 1-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Sulla specifica questione, per considerazioni economico-finanziarie si rinvia a MICCOLI, *Digital economy: le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business*, Savona, 2016. Per il profilo più strettamente giuridico si rinvia anche per la bibliografia ivi citata a DEL FEDERICO, *La Digital Economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in AA.VV., *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di Del Federico, Ricci, Padova, 2015, p. 1 ss.

tali, senza tuttavia raccomandarne l'adozione; si tratta segnatamente: – di un nuovo criterio di identificazione della stabile organizzazione basato su una significativa presenza economica/digitale, – di nuovi sistemi di ritenute fiscali su certi tipi di transazioni digitali, – di un nuovo tributo compensativo sui consumi digitali (il c.d. “*equalization levy*”) volto a realizzare la tassazione nel Paese del consumatore. L'OCSE palesa tuttavia la possibilità che alcune di queste misure possano essere unilateralmente ed autonomamente introdotte nei sistemi tributari nazionali (unitamente alle altre azioni di contrasto BEPS, di carattere generale) ed è degna di segnalazione una tempestiva iniziativa del governo Indiano per l'immediata introduzione dell'*equalization levy*¹³.

Tra le spinte funzionali a dare maggiore peso alle imposte sul consumo rispetto alle imposte sul reddito si segnalano anche le indicazioni che provengono dalle Raccomandazioni del Consiglio e della Commissione europea rivolte agli Stati membri al fine di arginare la crisi economica e finanziaria che ha sicuramente creato grandi tensioni all'interno delle finanze pubbliche dei vari Paesi¹⁴. Dall'esame dei documenti emerge che nel 2009, il deficit a livello europeo ha raggiunto il 6,8% del PIL ed il debito pubblico è passato dal 59% del 2007 all'83% del 2012. È ormai ampiamente riconosciuto che la debolezza della crescita in Europa è generata da una carenza di domanda effettiva, a seguito dei processi di *deleveraging* del debito pubblico e del debito privato messi in atto contemporaneamente da tutti i Paesi. In presenza di una domanda interna che resta debole le imprese non investono e i consumi rallentano a seguito della contrazione del reddito disponibile e della caduta di fiducia determinata dalla crisi. In virtù di tale situazione di criticità si esortano gli Stati membri ad elaborare politiche fiscali che siano in grado di assicurare alti livelli di occupazione. In tale contesto è necessario ripensare alla qualità dei sistemi fiscali. Infatti, la tassazione deve essere funzionale al finanziamento della spesa pubblica e alle politiche di redistribu-

¹³ *Finance Act* Indiano del febbraio 2016 contiene un apposito Cap. VIII, intitolato “*Equalization Levy*”. Nel settore dei servizi pubblicitari digitali queste nuove norme introducono un “*equalization levy*” del 6% sui pagamenti effettuati in favore di soggetti non residenti (privi di stabile organizzazione in India); il tributo compensativo va riscosso mediante una ritenuta che deve essere operata da soggetti qualificati residenti in India o da soggetti non residenti dotati di stabile organizzazione.

¹⁴ PRAMMER, *Quality of Taxation and the Crisis: Tax shifts from a growth perspective*, in *Taxation Papers, Working paper*, n. 29/2011; European Commission, *Growth-friendly tax policies in member States and better tax coordination in the EU*, all. 4 alla Comunicazione della Commissione, *Analisi annuale della crescita per il 2012*, del 23 novembre 2011, COM (2011), 815 final.

zione della ricchezza ma deve anche stabilizzare l'economia mediante l'utilizzo di tributi sul consumo con una funzione extrafiscale come, per esempio le imposte ambientali e le accise sul tabacco o sugli alcolici.

In concreto si tratta di elaborare strategie fiscali in grado di promuovere la crescita economica e di ridurre al minimo i costi legati all'attuazione del prelievo. Si potrebbe avere una maggiore efficienza, spostando la tassazione dal lavoro al consumo. Un'imposta di consumo su beni a domanda anelastica non riduce in modo significativo la domanda di quei beni; al contrario, un'imposta di consumo su beni a domanda elastica dovrebbe avere un prezzo molto basso per non distorcere, in modo significativo, il comportamento dei consumatori.

Un'altra caratteristica positiva delle imposte sul consumo è che, diversamente dalle imposte sul reddito, consentono di monitorare direttamente la parte del gettito a carico dei consumatori e di decentrare il gettito sul territorio. Pertanto le accise potrebbero essere utilizzate anche come strumento di governo del territorio¹⁵.

2. L'origine delle imposte di consumo e delle imposte di fabbricazione

Analizzata la rilevanza delle imposte sul consumo nell'ambito dei sistemi fiscali moderni risulta più agevole ripercorrere le tappe storiche significative che hanno caratterizzato lo sviluppo di una simile forma di prelievo.

L'applicazione delle imposte sui generi di consumo, pur avendo origini antichissime¹⁶ ha sempre suscitato scarso interesse da parte della dottrina giuridica¹⁷.

¹⁵Per MAJOCCHI, *Nuove risorse per il finanziamento del bilancio europeo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, p. 467, «l'imposizione sui consumi è destinata ad aumentare sia per la sempre maggiore difficoltà di accertare i redditi ai fini della tassazione in un mondo in cui aumenta progressivamente la quota di redditi da lavoro autonomo o da rendite finanziarie, sia per disincentivare consumi opulenti in una società in cui risultano sempre più stringenti i vincoli ambientali». Per altri considerazioni v. anche VITALETTI, *Fisco e Costituzione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, p. 166.

¹⁶Come rileva DUS, *Imposte di fabbricazione*, Roma, 1965, p. 9 ss., la prima classificazione scientifica delle imposte sui consumi si ebbe con SMITH, il quale nel suo lavoro del 1776 (*Ricerche sopra la natura e le cause delle ricchezze delle Nazioni*, 1776, libro V, pp. 829-830 dell'ed. italiana del 1950, Torino) le distinse a seconda che esse fossero riscosse con il sistema del monopolio, oppure all'atto dell'importazione, o della produzione o dello spaccio. È interessante rilevare che fin dal primo momento l'unitarietà di tale categoria di tributi, si fondò sulla considerazione che, per effetto della traslazione, essi colpiscono il consumo.

¹⁷Per il tradizionale inquadramento delle imposte sui consumi e delle imposte di fab-

Si ha notizia che già gli Ateniesi applicavano una tassa sui prodotti che provenivano dal mare; fin dal 547 a.C. i Romani istituirono i *vectigalia*¹⁸, tributi che colpivano determinati beni di consumo destinati alla vendita nei mercati. Dal titolo IV lib. 39 del Digesto, si apprende che il sistema tributario romano era poi integrato dalle *gabellae*, diverse dal *tributum*¹⁹, che colpivano l'introduzione nei comuni di determinati generi, come pepe, seta, lana, vestiti ed il cui gettito era destinato a coprire i costi derivanti dalle guerre²⁰.

Con lo Stato moderno si istituirono alcuni tributi di consumo che assunsero la struttura di dazi interni, o di dazi comunali.

bricazione v.: DUS, *Imposte di fabbricazione*, cit., p. 3 ss., il quale analizza il concetto di consumo e di fabbricazione, partendo dai diversi presupposti che caratterizzavano all'epoca il sistema dell'imposizione indiretta; ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, Torino, 1956, p. 71; GIACOBELLI, SAPONARO, *Consumo (imposte di)*, in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, p. 552 ss.; RINALDI, *Consumo (imposte erariali di)*, in *Enc. giur.*, vol. VIII, Roma, 1988.

In tema di principi generali delle accise cfr.: PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione. I monopoli fiscali e le imposte doganali*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, p. 267 ss.; SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, Agg. IV, Milano, 2000, p. 22; CIPOLLA, *Accise*, in *Dizionario dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, p. 72 ss.; DE CICCO, CULTRERA, *Accise*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Agg., 2007, p. 14 ss.

¹⁸PUGLIESE, *Note sul «Vectigal» e sull'imposta fondiaria romana nel periodo postdiocleziano*, in AA.VV., *Per il XIV centenario delle Pandette e del Codice di Giustiniano*, Pavia, 1934, p. 529 ss., il quale tenta di recuperare la natura tributaria del "vectigal", differenziandolo dalle mere obbligazioni *propter rem* e dagli oneri reali, ma configurandolo come imposta fondiaria, quantomeno nel periodo postdiocleziano; sull'origine consuetudinaria dei "vectigalia" nelle finanze comunali, con riferimento all'opera di Bartolo da Sassoferrato, v. BERLIRI, *L'ordinamento tributario della prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1952, p. 152.

¹⁹Come è noto il *tributum* consiste nella contribuzione che viene imposta ai sudditi, solitamente è proporzionale all'entità del loro patrimonio, mentre il *vectigal*, a seconda delle diverse epoche storiche, è stato assimilato alle imposte di consumo e ai dazi. Su tale profilo, v.: GRELLE, *Stipendium vel Tributum*, Napoli, 1963; LUZZATO, *Tributum*, in *Nov.mo Dig.*, 1960, p. 851 ss.; SPAGNUOLO VIGORITA, MERCOGLIANO, *Tributi (dir. rom.)*, *ivi*, p. 89 ss.

²⁰Per una ricognizione storica dei dazi sul consumo applicati dai comuni v.: GIANNANZA, *Le leggi sui dazi di consumo*, Torino, 1885, p. 4 ss.; ALESSIO, *Saggio sul sistema tributario*, Torino, 1887, II, p. 259 ss.; RICCA SALERNO, *Storia delle dottrine finanziarie in Italia* (1ª ed. Palermo), 1896, p. 196 ss., ristampa Padova, 1960, ID., *Le finanze locali, nel Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V.E. Orlando, Milano, 1902, vol. IX; FERRABINO, *L'impero ateniese*, Torino, 1927, p. 11 ss.; SCOTTI, *Il dazio di consumo nella legislazione e nella storia*, in *Il foro daziario*, 1930, p. 65, il quale fa risalire l'imposta di consumo in Italia ai primi re di Roma; DI LORENZO, *Principi di diritto doganale*, Napoli, 1935; PRIVITERRA, *Il trattato sulle imposte di consumo*, vol. I, Roma, 1938; SPINELLI, *Le imposte di consumo*, vol. I, Padova, 1938; CLERICI, *Economia e finanza dei romani*, Bologna, 1943, p. 407 ss.; BERNARDINO, *Le imposte comunali di consumo*, Padova, 1948; MORSELLI, *Le imposte in Italia*, Torino, 1959, p. 203 ss.

Il dazio, probabilmente derivato nella sua denominazione dalla parola latina *datio*, pagamento, quale espressione del fatto del contribuente, a differenza della denominazione originaria francese *octroi*, quale riconoscimento della potestà del percipiente, ha come presupposto, il consumo reale o presunto di determinati generi. Il dazio concorreva a fornire allo Stato ed ai Comuni il gettito finanziario necessario per il finanziamento delle funzioni pubbliche essenziali. Più precisamente, il dazio aveva natura reale, indiretta, proporzionale, e colpiva la ricchezza destinata al consumo.

Dalla risalente dottrina vengono abbozzati principi, concernenti l'imposta sul consumo, ancor oggi validi. Tale dottrina considera il dazio sul consumo come imposta reale, perché incide sul consumo indipendentemente dalla persona a cui appartiene e dalla sua condizione sociale, economica e familiare; inoltre, per il carattere dell'universalità, eccetto i casi tassativamente indicati dalla legge, grava sulla generalità dei cittadini proporzionalmente al consumo.

È tributo indiretto il cui presupposto è rappresentato dalla ricchezza destinata al consumo indipendentemente dal reddito e dal patrimonio del soggetto passivo.

Trattasi inoltre di una forma di imposizione autonoma in quanto espressione di una potestà impositiva propria del comune. Si applica secondo una tariffa e può riguardare solo i beni compresi in un particolare elenco.

In realtà l'istituzione di tali tributi era collegata soprattutto alla mera esigenza di cassa del bilancio pubblico e l'unico effetto che si proponeva il legislatore era la possibile incidenza socio-economica su determinate classi di contribuenti²¹. Esempio di tale atteggiamento fu la nota vicenda della tassa sul macinato, la cui istituzione produsse un impatto sull'opinione pubblica davvero rilevante per l'epoca, in considerazione dell'incidenza sulle classi povere e le difficoltà applicative cui dava luogo rispetto al commercio di un bene primario come la farina. Risolta con un espediente tecnico la seconda questione (mediante l'applicazione di un contatore meccanico) ed asserita l'inconferenza del primo problema, il tributo fu introdotto con la L. 27 giugno 1868. Mai il problema di istituire la tassa sul macinato fu posto in termini alternativi con un aumento dell'imposizione diretta, né venne rappresentato come la manifestazione di una politica di ristrutturazione del sistema fiscale e di articolazione dei tributi, bensì rappresentò una mera misura di politica economica dettata dall'esigenza di risolvere velocemente ed efficacemente il grave problema del disavanzo finanziario²².

²¹ V. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 47.

²² L'imposta sulla macinazione dei cereali esisteva già in alcune parti d'Italia, in Toscana

Anche nel resto d'Europa, la finanza pubblica era sorretta da forme di imposizione indiretta: nel Belgio i dazi furono soppressi con la L. 18 luglio 1860, in Olanda con la L. 7 luglio 1865; ma in entrambi gli ordinamenti furono ripristinati sotto forma di imposte di consumo. In Francia furono introdotti nel 1566 e subirono diverse vicende in rapporto alla potestà impositiva, passando dallo Stato ai comuni e viceversa. Furono denominati *octrois*, deformazione della parola latina *auctoritas*, quale riconoscimento della potestà a riscuotere il tributo da parte dell'ente. L'*actroi* unito ai privilegi feudali, si rese opprimente, tanto che la rivoluzione soppresse la parte che andava a vantaggio dei feudatari, lasciando solo quella destinata ai comuni. Nel 1791 l'*actroi* fu soppresso, ma fu ripristinato, prima a Parigi nel 1797 e poi gradatamente in tutti i comuni.

In Inghilterra furono applicati anche i dazi od *assisa* fino al 1860, per poi essere soppressi. Successivamente furono ripristinati sotto altra forma, e furono applicati sulle ferrovie, sulle vetture a noleggio e sulle licenze.

In Prussia nel 1891 fu sostituita l'imposta indiretta sui consumi con l'imposta reale e personale, ma a distanza di appena due anni si ritornò alle origini. Anche in Spagna la finanza degli enti locali è stata sempre sostenuta dalle imposte indirette sui consumi²³.

Tornando al caso italiano, si può osservare come le gabelle, sotto forma di dazi al consumo, continuarono ad essere applicate nei vari territori in modo diversificato, finché si giunse alla L. 3 luglio 1864, n. 1827, che unificò la legislazione esistente nelle diverse regioni d'Italia.

Per ciò che concerne le imposte di fabbricazione è opportuno fare una precisazione. Prima del 1864 non esistevano in Italia imposte di fabbricazione, la prima fu quella sulla birra e sulle acque gassose che per comodità veniva conteggiata tra i dazi interni di consumo²⁴.

e in Sicilia, ma ordinata con metodi indiziari, vessatori e malfidi, era cagione di abusi gravi e di forte malcontento, tanto che in Sicilia venne abolita da Garibaldi nel 1860. Fu ripristinata nel nuovo regno per le stringenti necessità della finanza con la L. 7 luglio 1868. Si adottò il sistema del contatore meccanico, col quale, vincendosi a poco a poco gravissime difficoltà, si evitavano gli abusi precedenti, in quanto si poteva prescindere dalle dichiarazioni dei contribuenti e dall'opera degli agenti fiscali. Sull'argomento v. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, p. 343 ss.

²³ Sul punto v. CHECCHI, *La finanza locale*, vol. I, Empoli, 1932, p. 175.

²⁴ Al riguardo si osservò che: «Trattandosi di imposte che necessariamente vincolano l'industria, assoggettandola a gravi e spesso vessatorie misure fiscali, e che nella loro applicazione generano sempre danni e contrasti non lievi, è necessario limitarle a quei pochi oggetti nei quali si trovano le condizioni accennate, e dove l'utile del fisco si accompagna coi minori inconvenienti per i privati. Il criterio della maggiore produttività e necessità fi-

Inizialmente il dazio di consumo riguardava i vini, i liquori e le carni, ed era tributo dello Stato, con aliquote addizionali fino al limite del 40% a favore dei comuni i quali avevano poi il potere di istituire dazi su altri generi (commestibili, combustibili, ecc.) di stretto consumo locale.

Nel corso degli anni la L. n. 1827/1864 subì diverse modifiche: furono, ad esempio, concesse forme di esenzione a favore dei beni destinati allo Stato come la carta o i metalli necessari alla coniazione delle monete.

Successivamente la L. 22 luglio 1894, n. 339, abolì il dazio di consumo sulle farine, sul pane e sulle paste di frumento, dando la facoltà ai comuni di aumentare in proprio favore le tasse addizionali esistenti su detti generi fino alla metà del dazio governativo soppresso. Cominciò così ad affermarsi il dazio comunale ed i canoni dovuti allo Stato furono consolidati per un decennio (1896-1905) con un gettito complessivo di circa 50 milioni di lire.

Con la L. 14 luglio 1898, n. 302, si dà ai comuni una maggiore libertà nell'ordinamento e nella gestione dei dazi. Si abolisce definitivamente il dazio sui farinacei in tutti i comuni e si elaborano disposizioni per facilitare la soppressione delle barriere comunali che costituiscono un ostacolo allo sviluppo dell'industria e del commercio.

scale è il solo che può giustificare ordinamenti tributari, inevitabilmente perturbatori delle industrie; e non trova riscontro adeguato che in pochi casi determinati, i quali si diversificano, a seconda del grado di svolgimento della economia sociale. In alcuni paesi o periodi di cultura meno avanzata e di più lento progresso industriale si assoggettavano alle tasse di fabbricazione oggetti di prima necessità; e in tal modo si ebbero le imposte sulla macellazione delle carni e sulla macinazione dei cereali, come in Italia e in Prussia. Essendo assai limitato il consumo di altri generi meno necessari, l'azione del fisco non potrebbe trovare una base larga, che nei prodotti della prima categoria. Nei paesi di cultura più avanzata e di più diffusa agiatezza le tasse di fabbricazione si riferiscono ad altri oggetti di uso generale che danno cospicui proventi all'erario. Ed ormai gli spiriti, gli zuccheri, la birra, le acque gassose e pochi altri generi costituiscono la materia più adatta allo stabilimento delle imposte di fabbricazione. Le maggiori difficoltà consistono nell'adottare un sistema di accertamento e di riscossione, che valga a conciliare gli interessi del fisco con quelli dell'industria, e proporzionare la tassa di fabbricazione al dazio d'importazione. Il che richiede un'esatta conoscenza degli elementi e processi tecnici di produzione ed un criterio legislativo scevro di preconcetti protezionisti e di pregiudizi di classe. In Italia prima della unificazione politica esistevano in varie province le tasse di fabbricazione sulle bevande spiritose, ordinate col sistema che aveva per base la capacità degli apparecchi e la quantità delle materie grezze, in altre l'imposta sulla macinazione dei grani che dava proventi considerevoli allo Stato. Nei primi anni del nuovo regno fu molto trascurata questa parte dell'ordinamento tributario, non senza gravi danni per la finanza pubblica; e si può dire che non esistevano tasse di fabbricazione. (...) Il regime delle tasse di fabbricazione percorre due stadi diversi nel primo dei quali predomina l'imposta sulla macinazione dei grani, e nell'altro acquistano importanza crescente quelle sugli spiriti e sulle bevande spiritose» (così RICCA SALERNO, *Le entrate ordinarie dello Stato*, in *Primo trattato completo*, cit., vol. I, pp. 331-332).

In sintesi si può affermare che alla fine dell'ottocento il dazio assume più propriamente le caratteristiche dell'imposta di consumo.

Successivamente, per coordinare il continuo e caotico succedersi di leggi in materia di dazi fu emanato un Testo Unico²⁵ che rappresentò la prima radicale modificazione che si è avuta nel XX secolo; modifica tendente a distinguere i dazi in: governativi, addizionali e comunali; a distinguere i comuni in quattro classi secondo la popolazione agglomerata nonché a perfezionare il sistema di riscossione.

Il successivo 24 settembre 1923, n. 2030, ha apportato una riforma radicale nel sistema della tassazione dei consumi, invertendo le posizioni dei soggetti attivi del tributo: il Comune acquisisce l'intero gettito derivante dai dazi di consumo mentre lo Stato istituisce un'addizionale in proprio favore su alcuni prodotti (vino, alcolici e birra).

Tuttavia, continuano a verificarsi gli inconvenienti inerenti all'esistenza di barriere daziarie comunali che ostacolano il libero movimento delle merci. La stessa relazione di accompagnamento al R.D. n. 2030/1923, proponeva una complessa trasformazione dei dazi, prevedendo l'applicazione solamente sui generi di largo consumo in modo tale da perequare il tributo fra le diverse categorie di consumatori.

L'obiettivo era quello di creare una imposta generale sul consumo locale, escludendo l'applicazione del tributo per i beni non consumati all'interno del comune; a tal fine bisognava prevedere l'obbligo della restituzione del dazio per i generi spediti all'estero e per i beni trasportati da un comune aperto ad un altro. Si affermava inoltre che il tributo doveva avere solamente una funzione fiscale e non produrre effetti extrafiscali, infatti con R.D. 30 marzo 1930, n. 141, fu disposta l'abolizione delle cinte daziarie comunali e dei dazi interni di consumo e furono istituite le imposte di consumo sulle bevande alcoliche, sulla birra, sulle acque minerali da tavola, sulle acque gassate, sulle carni, sul gas-luce, sull'energia elettrica e sui materiali da costruzione.

Pur attraverso le numerose leggi che apportarono modifiche all'originario impianto, il sistema fino al R.D. del 1930 rimase fondamentalmente poggiato su questi principi:

– raggruppamento dei generi in categorie, a cui corrispondeva la tariffa (le categorie giunsero ad essere otto, cioè, commestibili, materie grasse, saponi e profumerie, combustibili, foraggi, materiale da costruzione, mobili, generi diversi);

²⁵ Approvato con R.D. 7 maggio 1908, n. 248.

– distinzione dei comuni, per l'applicazione delle tariffe, in classi e secondo la popolazione aggregata;

– distinzione dei comuni, ai fini della riscossione, in aperti, ai quali era consentita una addizionale sui dazi governativi, e chiusi, ai quali, oltre quanto detto per i comuni aperti, era consentito un dazio speciale sulla vendita del vino e delle carni. Nei primi, il presupposto del dazio era quello della introduzione del bene tassato nella cinta comunale quale presunzione del consumo ed indipendentemente dall'accertamento dello stesso; nei comuni aperti, salvo eccezioni, il fatto generatore del tributo era quello della vendita al minuto o della distribuzione dei generi compresi nella tariffa a istituti di educazione, ecc. Nei comuni chiusi la riscossione del dazio avveniva in base a tariffa, eccetto i casi in cui poteva avvenire per abbonamento; nei comuni aperti sia a tariffa, sia con abbonamento²⁶;

– concessione di esenzioni soggettive, in relazione alla qualità dei soggetti (Sovrani, membri della Santa Sede), ed oggettive in relazione alla natura (generi di monopolio) ed alla destinazione dei beni (generi destinati ad uso delle Amministrazioni dello Stato, della Croce Rossa, ecc.);

– rimborso del dazio obbligatoria (per i beni trasportati all'estero e per evitare le doppie imposizioni per la merce che transitava da un comune all'altro) o facoltativa (secondo norme fissate nei regolamenti);

– esercizio della vigilanza per evitare omissioni fraudolenti con l'applicazione di sanzioni penali per i trasgressori;

– distinzione della gestione in: diretta quando gestita direttamente dai comuni o dai consorzi fra comuni limitrofi; per appalto quando è affidata in base ad un canone fisso, proporzionale o misto ad un appaltatore;

– formazione del personale ai fini dell'accertamento e della riscossione del tributo.

La legge sui dazi di consumo del 1930 non soddisfò pienamente le aspettative del Legislatore dell'epoca, si giunse così ad una radicale riforma del sistema tributario dei comuni²⁷.

L'idea di fondo fu quella di abolire la maggior parte dei dazi, sostituendo-

²⁶Le amministrazioni comunali preferivano il sistema del comune chiuso, nel quale la riscossione del dazio era più sicura, in quanto colpiva indistintamente tutta la merce che entrava nella cinta. Nel comune aperto venivano assoggettate al dazio solo le merci acquistate al minuto nei mercati o nei negozi, lasciando esenti quelle acquistate all'ingrosso. Tendenzialmente lo Stato preferiva questo secondo sistema, poiché si basava sulla tassazione effettiva.

²⁷Con il R.D. 14 settembre 1931, n. 1175 (Testo unico delle leggi sulla finanza locale).

li con un tributo che doveva incidere solo sul consumo di determinati beni; infatti fu soppressa l'imposta sulla birra e sulle acque minerali da tavola (sottoposte ad imposta governativa di fabbricazione) e furono assoggettati ad imposta di consumo i seguenti generi: pesce conservato, dolciumi e cioccolato, formaggi e latticini, profumerie e saponi fini, mobili e pellicce. Con tale ultimo intervento normativo, le voci tariffarie aumentarono notevolmente.

Con il manifestarsi delle accresciute esigenze finanziarie dei bilanci comunali, il TU del 1931 fu oggetto di continue modificazioni, fino alla riforma approvata con la L. 16 settembre 1960, n. 1014.

Per ciò che concerne le imposte di fabbricazione²⁸, queste costituiscono la più recente forma di imposizione sui consumi²⁹. Tali imposte non erano disciplinate da una propria normativa uniforme, il Legislatore mantenne fermo il principio dell'autonomia delle fonti anche con l'emanazione dei testi unici del 1924. Ciò si spiega, osservando che la disciplina del fenomeno impositivo, basato sulle diverse tecniche di fabbricazione, impone regole solitamente autonome. Né va ignorato che l'utilizzo delle imposte di fabbricazione come strumento di politica economica consiglia, per selezionare ed agevolare l'intervento, discipline distinte ed autonome per i singoli prodotti. Al di là delle specificità normative, indotte da peculiarità fisico-chimiche dei prodotti per la fabbricazione dei quali l'imposta è istituita, è comune, di regola, la disciplina relativa all'accertamento, al contenzioso, alla riscossione,

²⁸A partire dal 1300, le imposte di fabbricazione si diffusero con nomi diversi (*accise, aides, ungeld – da indebitum – bolla, ecc.*) nell'Europa continentale. Le ragioni della diffusione sono legate a profili economici (consentivano di colpire le merci prodotte nei centri urbani e di sottoporre, almeno parzialmente ad imposizione anche i redditi delle classi privilegiate) e politiche (costituivano una manifestazione del potere sovrano). Dall'Olanda, le imposte di fabbricazione furono introdotte in Inghilterra nel 1643 dal *Long Parliament* al fine di raccogliere i fondi per la guerra contro Carlo I e colpirono la birra, il sidro e l'acquavite. In seguito vi furono assoggettati numerosi altri generi: carni, sale, stoffe, tabacchi fino alla riforma del *Welfare* che ridusse il numero dei generi assoggettati e gettò le basi del riordinamento del sistema dell'imposizione indiretta sul consumo.

²⁹Le imposte di fabbricazione, collegate come sono alla produzione industriale, sono il segno più evidente della tendenza del sistema tributario a modellarsi, seguendo l'evoluzione dei fatti economici; per la bibliografia di riferimento v.: URSO, *Nozioni sulle imposte di fabbricazione*, Roma, 1954; ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 71 ss.; ID., *Fabbricazione (imposte di)*, in *Nov.mo Dig.*, vol. VI, Torino, 1960, DUS, *Imposte di fabbricazione*, cit., p. 9; BAGNOLI, *Imposte di fabbricazione*, in *Enc. dir.*, vol. XVI, Milano, 1967, p. 166 ss.; REGAZZONI, *Fabbricazione (imposta di)*, in *Nov.mo Dig.*, app. III, Torino, 1982, p. 569 ss.; SVIZZERETTO, *Fabbricazione (imposte di)*, in *Enc. giur.*, vol. XII, Roma, 1989; FIORENZA, *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1990, p. 301 ss.

anche coattiva, alla decadenza, ai criteri di definizione delle fattispecie di esenzione e di esclusione dell'imposta³⁰.

In senso lato, sono di fabbricazione tutte le imposte per le quali il fatto generatore è configurato dalla legge tributaria in un atto economico destinato a rendere possibile, immediatamente o mediamente, la fornitura di un bene o di un servizio e per le quali il *quantum* dovuto è stabilito in relazione alle quantità o al valore dei beni o dei servizi oggetto dell'atto economico stesso. Quando l'atto economico è destinato immediatamente alla fornitura di un bene o di un servizio destinato a soddisfare un bisogno, l'imposta è classificabile "di consumo" in senso stretto. Nei casi in cui, invece, l'atto economico è destinato mediamente alla fornitura suddetta, l'imposta viene definita come imposta di fabbricazione.

Orbene, una volta asserito che il presupposto delle imposte di fabbricazione è la produzione di beni destinati al consumo, non si può prescindere dalla formulazione di criteri analogici con il presupposto delle sovrimposte di fabbricazione. In altri termini, posto che la destinazione definitiva al consumo rappresenta il presupposto delle sovrimposte di confine, le quali hanno natura di imposte sui consumi, sarebbe incongruo, non far discendere una medesima classificazione dalla analogia del presupposto³¹. La correlazione tra produzione e consumo è di necessaria strumentalità. Se si considera che

³⁰ Rinvii ed analogie con le disposizioni doganali profilano corrispondenze e paralleli-smi rilevanti, ma non tali da assimilare l'una all'altra forma di imposizione. Ne è diverso, in ogni caso, il presupposto che per il tributo doganale consiste nella destinazione definitiva al consumo e per le imposte di fabbricazione, nella esistenza del prodotto quale risultato di un processo di trasformazione (sul presupposto dell'imposta doganale, v.: FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982). In questo senso hanno natura diversa le sovrimposte di confine che, corrispondenti all'imposta di fabbricazione gravante sugli analoghi prodotti interni, il Legislatore riconduce al genere dei diritti di confine. Su tale profilo si rinvia a MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, 1098, il quale pare volersi richiamare alla rilevanza delle "finalità" anziché del fatto economico. Le sovrimposte di confine realizzano per le merci di produzione nazionale e di produzione estera uguali condizioni di mercato. Questa specifica *ratio* esclude, tuttavia, che a loro fondamento stiano altresì quei medesimi fini (extrafiscali) che hanno occasionato l'istituzione delle corrispondenti imposte di fabbricazione. Normalmente le imposte di fabbricazione erano istituite per proteggere o controllare lo sviluppo e/o le condizioni del mercato per un determinato settore produttivo.

³¹ La dottrina pone solitamente i diritti doganali tra le imposte sui consumi al pari delle imposte di fabbricazione (cfr. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 563) oppure ne trascura la classificazione (cfr. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1969, p. 491).

l'imposta è dovuta sulla quantità prodotta (produzione) come risulta dalla dichiarazione di lavorazione e che il pagamento si esegue, salvo che per le fattispecie di abbonamento³² e di rilevazione a contatore³³, sulla base della dichiarazione di lavorazione o di estrazione del prodotto dal magazzino di fabbrica per l'immissione in consumo, risulta evidente che il legislatore abbia colto nei due fatti (produzione-consumo) una consequenzialità necessaria senza farne, tuttavia, un *unicum*³⁴. Ciò conferma la disposizione per la quale l'ammanto della merce immessa a deposito non esclude l'esistenza dell'obbligazione d'imposta ma è, ricorrendone le circostanze, fatto liberatorio dell'obbligo di pagamento. Infatti l'ammanto non estingue l'obbligazione ma è fatto che legittima il provvedimento amministrativo di "sgravio" e/o di "abbuono", vale a dire l'atto con il quale si accerta l'evento negativo, la non immissione in consumo (v. *infra*, par. 6, Cap. III).

Certo la "produzione" è altro rispetto al "consumo", ma essa non rileva quale fatto astratto, rileva, invece, quale fatto qualificato dalla dichiarazione di lavoro³⁵, vale a dire quale produzione di beni la cui destinazione al consumo è in *re ipsa*, per la natura del prodotto e per la determinazione operata dal proprietario delle merci così trasformate³⁶. Avallando tale ricostruzione, si potrebbe concludere, affermando che: il presupposto delle imposte di fabbricazione consiste nella trasformazione della materia per l'uso o l'impiego che il produttore definisce e qualifica con la "dichiarazione di lavorazione";

³²Le fattispecie di abbonamento costituivano una eccezione ed erano previste per casi marginali, così per la birra (art. 11, D.M. 8 luglio 1924), l'energia elettrica (art. 13, D.M. 8 luglio 1924); sulla rilevanza dell'abbonamento cfr. FIORENZA, *Rilevanza delle nozioni di "capacità contributiva" e di "capacità produttiva" nelle imposte di fabbricazione riscosse con il sistema dell'abbonamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, II, p. 990.

³³Anche la rilevazione a contatore, non era un sistema generale, poiché l'impossibilità della installazione poteva dipendere dalla natura stessa del prodotto.

³⁴Invero, per alcune imposte di fabbricazione una sommaria analisi della disciplina del procedimento impositivo potrebbe mettere in dubbio la centralità della dichiarazione nell'ambito della fattispecie, ma, la circostanza per cui il pagamento del tributo sia previsto nel momento in cui la merce viene estratta dal magazzino di fabbrica è irrilevante per individuare il momento della nascita dell'obbligazione.

³⁵Nel senso che la produzione è qualificata dall'utilità del prodotto, cfr. TRIMELONI, *Abbuono e sgravio sulle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, p. 1120.

³⁶In altri termini, o le imposte di fabbricazione sono *sic et simpliciter* imposte sui consumi ed il fabbricante è indicato quale soggetto passivo di imposta per ragioni di tecnica impositiva oppure, come pare più logico, la capacità contributiva è espressa dall'atto di impiego della ricchezza nel processo di trasformazione della materia, essendo tale impiego diretto alla utilizzazione del mercato.

il produttore, pone in essere il fatto economico espressivo di capacità contributiva ed è anche il soggetto individuato dalla norma quale soggetto passivo³⁷ (sugli sviluppi di tale orientamento v. *infra*, Cap. III).

Da quanto sinora esposto appare chiaro che presupposto delle imposte di fabbricazione è la “produzione”. Ma occorre una ulteriore puntualizzazione poiché il “consumo”, come si è già osservato, acquisisce rilevanza nella realizzazione della fattispecie. Le norme vi fanno spesso riferimento in diverse occasioni e anche per stabilire il momento in cui deve essere effettuato il pagamento dell'imposta³⁸. Da tale riferimento, comunque, non può discendere che il presupposto si identifica con l'immissione in consumo, in primo luogo perché l'obbligazione d'imposta sorge in un momento antecedente, e, in secondo luogo, perché il tempo dell'adempimento può ben essere separato e diverso da quello in cui l'obbligazione viene ad esistenza. L'immissione in consumo, nell'ipotesi rilevata, opera, più semplicemente, come termine di scadenza. Né varrebbe notare che l'immissione in consumo, senza l'effettuazione del pagamento, costituisce illecito giacché la violazione sussiste per il fatto che il pagamento sia stato omissso in relazione all'avvenuta produzione³⁹.

Più probante potrebbe essere l'osservazione che l'impossibilità della immissione al consumo è causa esimente dell'obbligo di pagamento⁴⁰. Tutta-

³⁷ Il che pare coerente con il principio di congruenza che pure deve ispirare la corretta lettura del ricollegamento del presupposto al soggetto passivo d'imposta giacché, come autorevolmente rilevato, nella valutazione degli effetti negativi dell'imposizione non può prescindersi dall'incidenza sulla economia del soggetto designato dalla legge quale contribuente; su tali profili v.: GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 104.

³⁸ Il che avviene tutte le volte che l'obbligo di pagamento è collegato con l'estrazione del prodotto dal magazzino di fabbrica per l'immissione in consumo.

³⁹ È opportuno rilevare che, volendo ricondurre ad unità le diverse ipotesi di violazioni previste dalle singole leggi d'imposta, le fattispecie contravvenzionali ruotano intorno alla violazione degli obblighi strumentali (omessa dichiarazione, irregolare tenuta dei registri di carico e scarico, omissso o ritardato pagamento del diritto di licenza, ecc.). Per una ricostruzione sistematica delle violazioni relative alle singole imposte di fabbricazione, v.: ALESSI, *Monopoli, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 1104.

⁴⁰ In tal senso cfr. art. 8, D.L. 11 ottobre 1949, n. 707 sostituito dall'art. 9, D.L. 23 ottobre 1964, n. 989 e modificato dall'art. 20, L. 15 dicembre 1971, n. 1161, il quale stabilisce che «nei casi di perdita o di distruzione di prodotti gravati da imposta di fabbricazione o dalla corrispondente sovrimposta di confine ed eventualmente da diritto erariale è accordato l'abbuono degli stessi quando sia provato che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore o comunque per fatti imputabili a titolo di colpa non grave a terzi od allo stesso soggetto passivo (...)». La norma è stata interpretata autenticamente dall'art. 22 *ter*, L. 22 dicembre 1980, n. 891, il quale ha escluso che l'espres-

via sarebbe agevole ribattere che, se è vero, come si è detto, che il presupposto sta nella produzione per la necessaria destinazione al consumo dei beni prodotti, è evidente che l'impossibilità oggettiva ad immettere in consumo i beni prodotti è elemento che esclude l'attualità della capacità contributiva⁴¹.

In altri termini l'impossibilità, resa oggettiva dal caso fortuito e dalla forza maggiore, ad utilizzare la ricchezza è fatto che esclude il presupposto per l'inesistenza materiale del bene espressivo dell'indice di capacità contributiva.

Per ciò che concerne l'analisi degli elementi strutturali tipici della fattispecie imponibile e del requisito della capacità contributiva, ci si soffermerà più ampiamente nel Cap. III.

3. *Le imposte di consumo e di fabbricazione: profili economici e finanziari*

Dopo aver esaminato l'evoluzione storico-normativa che ha caratterizzato l'imposizione sul consumo dall'epoca dei Romani fino ai primi anni del Novecento, opportuno analizzare il profilo funzionale in considerazione del fatto che essa occupa da sempre un ruolo fondamentale nell'ambito della finanza pubblica⁴².

sione "perdita" possa essere intesa nel senso di sottrazione della disponibilità (Cass. 7 settembre 1974, n. 4779).

⁴¹ Sul requisito di attualità della capacità contributiva: v. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988; ID., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; ID., *Profili generali*, in MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993; ID., *Il principio di capacità contributiva espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone, Berliri, cit., p. 39 ss.; tale requisito comporta che il fatto indice di capacità contributiva assunto a presupposto di imposta debba mantenere un collegamento temporale con la potenzialità economica espressa dal contribuente; GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, ivi, p. 25 ss.; ID., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Milano, 2016, pp. 22-34; TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2016, pp. 70-71, il quale sostiene che il tributo, nel momento in cui trova applicazione, deve essere correlato ad una capacità contributiva in atto, non ad una capacità contributiva passata o futura. Pertanto, i tributi retroattivi sono in contrasto con il principio costituzionale se colpiscono fatti del passato che non esprimono una capacità contributiva attuale. Per la giurisprudenza costituzionale cfr. tra le tante, Corte cost. 9 marzo 1959, n. 9, in *Foro it.*, 1960, I, 31; Corte cost. 26 giugno 1964, n. 45, in *Giur. cost.*, 1965, I, 12; Corte cost. 23 maggio 1966, n. 44, in *Giur. cost.*, 1966, I, 961; Corte cost. 20 luglio 1994, n. 315, in *Giur. it.*, 1995, I, 2650.

⁴² Per un esame dei profili economici e finanziari delle imposte sui consumi v.: GRIZIOTTI, *L'imposizione dei consumi e i monopoli fiscali*, in *Studi di Scienze delle finanze e diritto finanziario*, II, Milano, 1956, p. 449 ss.; COSCIANI, *Istituzioni di scienze delle finanze*, Torino,

Si è passati, nel corso della storia, da imposte di consumo primordiali ad imposte di fabbricazione molto sofisticate⁴³.

Secondo l'impostazione tradizionale la funzione fiscale dell'imposta di consumo è quella di colpire la capacità contributiva del consumatore da solo o congiuntamente a quella del produttore.

Tra le funzioni extrafiscali si possono ricordare: a) la protezione economica, la quale può giungere anche al punto di cambiare natura all'istituto finanziario se, anziché funzione accessoria a quella fiscale, si presenta come esclusiva, in tal caso si è in presenza di una misura protettiva pura e semplice e non di un'imposta; b) la restrizione dei consumi non desiderabili, ma non proibiti o proibibili, tipico esempio è l'imposta sui consumi di beni di lusso, l'imposta sui liquori o sulle bevande molto alcoliche e l'imposta sui consumi di beni dannosi alla salute o all'ambiente; c) la redistribuzione della ricchez-

1961, p. 266 ss.; EINAUDI, *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1941, p. 41; AA.VV., *Il sistema tributario*, in F. FORTE (diretto da), *Trattato di economia pubblica*, Milano, 1983, p. 523 ss.; FORTE, *Il consumo e la sua tassazione*, I, *Elementi di una teoria generale*; II, *Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973; ID., *Scienze delle finanze*, Milano, 2002, p. 297 ss.

⁴³ Come già più volte ribadito, le imposte di fabbricazione, nel quadro delle imposte indirette sui consumi, si applicano convenientemente a quelle merci la cui produzione, per gli ingenti capitali fissi che richiede, tende ad accentrarsi in poche grandi imprese ed hanno quindi il pregio di rendere possibile un accertamento agevole ed una sorveglianza sulla produzione nello stesso tempo efficace e poco onerosa, perché ristretta ad un piccolo gruppo di stabilimenti. Mette bene in luce questo pregio, ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 72, secondo cui «oltre ai pregi di natura squisitamente giuridica che, si concretano in una evidente semplificazione del meccanismo di accertamento (poiché un solo rapporto giuridico d'imposta, tra Stato e produttore, si sostituisce agli innumerevoli ipotetici rapporti giuridici tra Stato e consumatori) con conseguente riduzione delle possibilità di evasione dell'imposta, sono da prendere in considerazione, nel valutare il sistema di imposizione del consumo, che con l'imposta di fabbricazione si attuano, altresì, quei pregi derivanti dalla utilizzazione delle norme che disciplinano le singole imposte di fabbricazione per finalità economiche e sociali. Da una parte, infatti, il Legislatore fiscale realizza manovre di politica economica, incentivando o disincentivando, mediante la determinazione di differenti livelli di aliquote o per mezzo di agevolazioni (sotto forma di esenzione o di abbuono), determinate attività; dall'altra, favorisce la fabbricazione di determinati prodotti di genere non voluttuario o di utilità sociale: si pensi, all'art. 19, D.M. 8 luglio 1924 (testo unico delle disposizioni legislative in vigore per l'imposta di fabbricazione sugli spiriti) che esenta da imposta di fabbricazione lo spirito adoperato a scopo di illuminazione o di deterzione. Inoltre, talune norme permettono l'osservanza di elementari postulati igienici nella fabbricazione di certi prodotti, impedendo o limitando l'uso di certe materie prime nocive; altre tutelano la salute pubblica, indicando i requisiti di alcuni prodotti destinati al consumo. Questi fini possono essere raggiunti anche grazie agli ampi poteri di controllo concessi all'amministrazione competente».

za, colpendo spese eccessive o voluttuarie e assorbendo sopraredditi.

Dal punto di vista economico-finanziario i consumi si possono colpire, sia mediante le imposte indirette poste sulla cessione o sul possesso di beni o servizi devoluti al consumo finale, sia mediante imposte personali sulla spesa che esonerano quella parte del reddito devoluta al risparmio e colpiscono la parte del patrimonio e dei redditi devoluti al consumo.

Le imposte sulla spesa che si conoscono, sono concepite, per lo più, come tributi che, tramite indici del reddito speso, desunti da determinati consumi o dal possesso di beni di consumo, colpiscono il reddito presunto, che non si riesce ad individuare in altro modo: tale l'imposta comunale di famiglia, abolita con la riforma tributaria.

L'imposizione personale sulla spesa, intesa come vera e propria imposta e non come strumento analitico-indiziario per la tassazione del reddito complessivo è di difficile accertamento in quanto comporta un doppio passaggio: prima la determinazione del reddito come prodotto, ovvero come entrata netta, ovvero come provento delle fonti indicate dal Legislatore e poi la determinazione della parte di esso destinato al risparmio e, quindi non tassabile.

Più precisamente, costituiscono forme pure di imposizione sui consumi: a) le imposte sulle vendite di merci e sulle prestazioni di servizio effettuate direttamente nei confronti del consumatore; b) l'imposta sul valore aggiunto, cioè un'imposta plurifase non cumulativa. Costituiscono invece forme impure di imposizione sui consumi: a) l'imposta monofase sulla produzione; b) l'imposta plurifase sul valore pieno.

Le imposte speciali sui consumi colpiscono soltanto determinati beni ed in modo differenziato. Il nome attribuito all'imposta (di produzione, di consumo) non è rilevante sotto l'aspetto economico perché inerisce alla struttura tecnica dell'imposizione o al momento in cui il prelievo viene effettuato.

Nella maggior parte dei casi, le imposte di consumo sono indirette⁴⁴ o

⁴⁴Le imposte vengono tradizionalmente suddivise in imposte dirette e indirette. Si tratta di una classificazione il cui contenuto e la cui interpretazione è però variata nel corso del tempo. Essa può essere fondata su una distinzione fra gli indici che le singole imposte utilizzano per valutare la capacità contributiva dei soggetti cui commisurare il prelievo, ovvero sulla diversa probabilità che il loro onere venga trasferito dal contribuente cui si applicano per legge ad altri soggetti economici. Secondo il primo approccio si definiscono: a) imposte dirette, quelle che colpiscono manifestazioni immediate della capacità contributiva del contribuente, quali il reddito ed il patrimonio; b) imposte indirette, quelle che colpiscono manifestazioni mediate della capacità contributiva e cioè atti quali il consumo di beni o il trasferimento di attività che portano a desumere l'esistenza di un reddito o di un patrimonio. In base al secondo approccio, sono chiamate: a) dirette, le imposte il cui one-

nel senso che colpiscono la produzione (imposte di fabbricazione, imposte sul valore aggiunto della produzione) o il passaggio di una linea daziaria (dazi di confine) o la cessione del bene destinato al consumo (imposte sulle vendite finali e imposte sul valore aggiunto dei consumi) o nel senso che colpiscono il possesso di beni durevoli che si presume siano usati (come televisori, auto, aerei).

In tale ultimo caso, tali tributi si configurano, più propriamente, come imposte patrimoniali.

L'argomento centrale a favore della tassazione dei soli consumi o almeno di una minor tassazione del risparmio è che il risparmio, che si forma nella società, è minore di quello che apparirebbe ottimale, per cui si presenta come un bene meritorio da incentivare con agevolazioni fiscali. Tale ragionamento dovrebbe portare ad un'attenuazione della tassazione sul reddito e sul patrimonio che si affiancherebbe a sua volta a forme di tassazione indiretta sui consumi.

La tassazione indiretta dei consumi può trovare giustificazione anche in virtù del principio del beneficio⁴⁵, soprattutto in rapporto ai servizi degli enti locali correlati, per lo più, ad attività proprie della vita urbana; infatti i numerosi servizi pubblici di cui godono i non residenti che si recano in una città possono esser finanziati quasi esclusivamente con imposte sui consumi⁴⁶.

re grava effettivamente sul contribuente individuato dalla legge, che si trova nell'impossibilità di trasferirlo su altri soggetti economici; b) indirette le imposte il cui onere può essere trasferito dal contribuente ad altro soggetto economico (ad esempio attraverso un aumento del prezzo dei beni che egli vende) e che quindi gravano, indirettamente, su questo secondo soggetto (così BOSI, *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, 1996, pp. 214-215).

⁴⁵ Per un esame del principio del beneficio in una prospettiva economico-finanziaria, si segnalano: GRIZIOTTI, *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1949, I, p. 15 ss.; ID., *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, *ivi*, 1950, I, p. 332 ss.; STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, p. 248 ss.; LECCISOTTI, *Lezioni di scienza delle finanze*, Torino, 1991, p. 332 ss.; FORTE, *Principi di economia pubblica*, I, Milano, 1993, p. 758 ss.

⁴⁶ Si tratta di un tema attualissimo considerata la previsione contenuta nella legge sul federalismo municipale (art. 4, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23) che consente ai Comuni capoluogo di provincia o a quelli inclusi negli elenchi delle località turistiche di istituire un'imposta di soggiorno che grava su coloro che alloggiano nelle strutture ricettive ubicate nel territorio comunale, per alcune riflessioni sul nuovo tributo si rinvia a: DAMIANI, *L'imposta di soggiorno: prove di federalismo fiscale "disarticolato"*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2631; LOVECCHIO, *Proposte correttive per "service tax" comunale e imposta di soggiorno*, *ivi*, 2011, p. 3756; VERRIGNI, *La nuova imposta di soggiorno ed i primi orientamenti della giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. it. dir. tur.*, 2012, p. 69 ss., SCANU, *La fiscalità del turismo: un'opportunità*

Al riguardo si ricorda anche l'art. 27, comma 4, D.Lgs. 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 Cost.), il quale prevede che, a fronte dell'assegnazione di ulteriori nuove funzioni alle regioni (sia ordinarie, sia a Statuto speciale), si assegneranno corrispondenti modalità di finanziamento aggiuntivo attraverso forme di compartecipazione a tributi erariali e alle accise, fatto salvo quanto previsto dalle leggi costituzionali in vigore. Tale previsione ha creato un acceso dibattito nell'ambito degli Statuti delle regioni autonome che sono approvati con norma di rango costituzionale.

Significativo è il caso della regione Sicilia, il cui Statuto, all'art. 36 attribuisce alla regione l'intero gettito di tutti i tributi erariali riferibili al suo territorio, riservando allo Stato soltanto «le imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto». Alla regione spetta, invece, oltre a quello derivante dall'istituzione di tributi propri, il gettito riferibile al proprio territorio, derivante da tutti i tributi comprese le imposte sui consumi, salva la possibilità dello Stato, prevista dall'art. 2 delle norme di attuazione dello Statuto in materia finanziaria, di introdurre riserve, a proprio favore, con legge, sulle nuove entrate di spettanza regionale⁴⁷.

Negli studi a matrice prevalentemente economica il criterio del beneficio rileva in ordine al finanziamento dei servizi pubblici c.d. "divisibili", essendo i servizi pubblici c.d. "indivisibili" finanziati attraverso tributi di tipo contributivo.

per le regioni, una tentazione per lo Stato, in AA.VV., *Tourism taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, a cura di Ficari, Scanu, Torino, 2013, p. 2 ss.

⁴⁷In virtù dell'art. 36, Statuto, il Ministero dell'Economia ha negato alla Sicilia il gettito delle accise sui prodotti energetici quali il carbone, la lignite, il coke di carbon fossile e il gas naturale, riscosse nel territorio regionale, considerandole tributi sulla produzione. Sulla questione la regione ha proposto conflitto di attribuzione innanzi alla Corte Costituzionale, la quale con sent. 25 marzo 2010, n. 115, attesa la mancanza nello Statuto di una disposizione che attribuisca alla Regione il gettito di tutte le imposte sul consumo, ha ritenuto che al bilancio regionale debba esclusivamente confluire il gettito delle imposte sul consumo specificatamente indicate (su tali profili cfr. CAMELI, *Incertezze in tema di accise e Statuto della regione Sicilia*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 448 ss.). Per casi analoghi v.: Corte cost. 23 giugno 1998, n. 233, riguardante un conflitto di attribuzione sollevato dalla regione Sardegna per quote di accise spettanti sulla benzina per autotrazione; Corte cost. 21 novembre 2006, n. 382, relativa ad un conflitto di attribuzione promosso dalla Valle d'Aosta in tema di gettito dell'accisa sulla benzina spettante in base alle norme statutarie. Secondo LA SCALA, *Accise e tributi per l'ambiente: quale rapporto Stato - Regioni alla luce del c.d. federalismo fiscale*, in *Fin. loc.*, 2009, p. 54 ss., a favore dell'assegnazione alle regioni, del gettito derivante dalle accise che gravano sui prodotti petroliferi milita anche la previsione del principio di territorialità, fondamentale architrave dell'ingegneria costituzionale in materia di federalismo fiscale.

Deve peraltro osservarsi che già da tempo (in particolare da quando la riscossione avveniva ordinariamente per mezzo del ruolo d'imposta e quindi prima dell'avvento della c.d. "fiscalità di massa"), attraverso una rivalutazione della funzione della *ratio legis* si era in qualche modo autorevolmente cercato di attribuire rilevanza giuridica al principio del beneficio nel quadro dell'art. 53 Cost.⁴⁸.

In tale ottica i tributi solidaristici, denominati anche «tributi a titolo contributivo» (o meglio redistributivo), sarebbero caratterizzati dal conseguimento di finalità generali, *rectius* dal finanziamento dei servizi indivisibili; si tratta in buona sostanza delle imposte, dirette o indirette, che per loro natura hanno essenzialmente finalità redistributiva; per tali tributi l'equo e razionale criterio di riparto non potrebbe che essere la capacità economica «solidaristica». Viceversa i tributi paracommutativi sarebbero caratterizzati da una specifica correlazione giuridicamente rilevante nella fattispecie imponibile tra attività pubblica e responsabilità o vantaggio del contribuente; in linea di principio ove la responsabilità o il vantaggio rilevano individualmente avremo le tasse, ove, viceversa, rilevano per il contribuente in quanto membro di una collettività qualificata avremo i contributi; per i tributi paracommutativi l'equo e ragionevole criterio di riparto non potrebbe che rinvenirsi nella responsabilità individuale per la spesa pubblica specificamente causata, ovvero nella necessità di compensare la situazione di vantaggio che il contribuente ritrae dall'espletamento di un servizio pubblico o dal godimento di un bene pubblico⁴⁹.

Il principio del beneficio è molto importante in relazione alla tassazione differenziale di certi consumi ambientali, come ad es. quelli di carburante per l'uso delle strade.

⁴⁸Difatti, secondo BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1952, p. 193, «poiché le norme tributarie perseguono in generale lo scopo pratico di organizzare stabilmente nello Stato fonti di reddito per raggiungere fini d'interesse pubblico, o comunque collettivo, e trovano il fondamento giuridico delle loro disposizioni nei vantaggi che i contribuenti ricavano dall'appartenere alla comunità sociale, e specialmente nei benefici che loro ridondano dalla trasformazione dei tributi in servizi ben capaci di soddisfare bisogni pubblici, la *ratio* della norma tributaria sarebbe appunto rappresentata dalla trasformazione del gettito dei tributi in beni e servizi in grado di soddisfare i bisogni pubblici; in tal modo il collegamento economico tra imposte e spese pubbliche, acquisterebbe rilevanza giuridica fornendo base concreta all'art. 53 Cost., al quale spetterebbe comunque il ruolo di distribuire il prelievo secondo la capacità contributiva del singolo, appunto da commisurarsi al costo dei servizi pubblici determinato in base a criteri di equità, efficacia ed efficienza ovvero, in assenza di beneficio, direttamente attraverso la capacità contributiva».

⁴⁹In tal senso, DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 102 ss.

Mentre le imposte indirette generali sui consumi mirano a colpire la generalità del consumo, quelle speciali, come le accise sul valore o sulla quantità mirano a colpire particolari categorie o specie di consumi.

Le imposte generali sui consumi possono applicarsi all'atto della vendita dei beni o dei servizi, come imposte sulle vendite o al passaggio di una linea di confine, come dazio, in quanto solo questi due fenomeni hanno carattere di generalità.

La tassazione della produzione con controllo dell'Amministrazione finanziaria presso i luoghi di produzione consente di colpire la produzione di beni di massa e non consente di raggiungere la produzione artigianale.

Essa, se limitata a pochi beni, prodotti in poche grandi imprese, alla luce della teoria della tassazione ottimale e di quella delle diseconomie esterne o, talora del principio del beneficio, non si presta alle critiche del passato, salvo la presenza di aliquote elevate che possono incentivare fenomeni di evasione.

I dazi, un tempo comunemente applicati dagli Stati e dai comuni, come strumento fiscale generale sui consumi, nell'attuale sistema economico ostacolerebbero il commercio internazionale e, quindi sarebbero in contrasto con l'unificazione crescente dei mercati⁵⁰. Inoltre, poiché esplicano anche funzioni di protezione della produzione interna, sarebbero visti con una certa diffidenza.

⁵⁰La materia dei dazi doganali è stata oggetto di un processo di armonizzazione nell'ordinamento europeo che ha prodotto un assetto normativo tendenzialmente stabilizzato nella legislazione nazionale degli Stati membri. Ed invero, l'abbattimento delle frontiere doganali al fine di consentire la libera circolazione di beni e servizi nell'ambito commerciale europeo costituisce una regola del tutto fondamentale per il mercato comune che trova, peraltro, un esplicito riconoscimento nel Trattato di funzionamento (in specie all'art. 3, punto a) ove il divieto di istituire dazi doganali o tasse ad effetto equivalente per le merci in entrata ed in uscita dallo Stato è indicata come la prima tra le azioni fondamentali dell'Unione che devono essere preferenzialmente perseguite per il raggiungimento dell'integrazione comunitaria. Sulla unificazione doganale e sulla creazione di uno spazio di libero scambio, senza pretesa di completezza, cfr.: ARDIZZONE, *Comunità economica europea*, in *Enc. giur.*, VII, Roma, 1988, p. 2 ss.; GUIZZI, *Politiche comunitarie*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, p. 844; GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 725 ss.; PENNETTA, *Unione doganale*, in *Enc. dir.*, Agg. V, Milano, 2001, p. 1073; BERR, *Union douanière*, in *Rev. Trim. dr. Eur.*, 2010, pp. 289-402; DRAETTA, *Elementi di diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2010, pp. 99-139; BLUMANN, *Droit materiel de l'Union européenne*, Paris, 2012, pp. 253-269; SCHEPISI, *Unione doganale*, in TIZZANO (a cura di), *Trattati sull'Unione europea*, Milano, 2014, pp. 549-567.

4. Segue: l'IVA quale imposta generale sul consumo

La più importante imposta indiretta sul consumo, di carattere generale è rappresentata dall'IVA.

Si considera un'imposta europea che trova il suo fondamento economico e giuridico nella disciplina comunitaria di cui rappresenta uno degli strumenti più rilevanti previsti per la realizzazione delle finalità politiche, economiche e sociali alla base del Trattato di Roma. Dunque, si tratta di un tributo in grado di influire sensibilmente sulla creazione del mercato interno e sugli obiettivi dell'Unione, anche di tipo diversi da quelli meramente "mercantili".

Nel caso dell'IVA siamo in presenza di una regolamentazione che istituisce l'imposta e ne disciplina il funzionamento totalmente comunitaria, nell'ambito della quale ai singoli Stati membri viene riservata l'attuazione di aspetti di dettaglio al fine di evitare misure protezionistiche volte a favorire l'esportazione dei propri prodotti e la penalizzazione delle importazioni dei prodotti degli altri Stati.

Il dato indiscutibile è che si tratta di un'imposta sul consumo che colpisce solo l'incremento di valore che un bene o un servizio acquisisce ad ogni passaggio economico che precede il consumo, partendo dalla fase della produzione del bene o servizio a quella finale di destinazione all'utilizzazione personale. La sua qualificazione giuridica è ormai acclarata, considerando, sia il costante orientamento della Corte di Giustizia, sia la prassi delle istituzioni europee.

Lo stesso può affermarsi per la dottrina europea⁵¹, pur essendo di grande attualità uno studio del tributo affiancato a quello delle imposte sui redditi e, quindi, ad un'analisi dell'IVA incentrata sulle operazioni.

Tuttavia bisogna sempre tenere presente la tipicità dell'imposta, applicata ad ogni fase del processo economico al fine di tassare i consumi attraverso il meccanismo della detrazione di imposta da imposta che, da un lato, garantisce la neutralità del carico impositivo per coloro che sono qualificabili soggetti passivi in senso giuridico e, dall'altro, simmetricamente, dovrebbe realizzare la traslazione dell'imposta sul consumatore finale, ma a condizione che le operazioni siano poste in essere nell'esercizio di un'attività economica e che le stesse siano gravate dal tributo.

⁵¹ Per un'analisi dettagliata in merito alle diverse tipologie di imposte sul consumo v., i contributi citati nel volume, in particolare, CNOSSEN, *A primer vat as perceived by lawyers, economists and accountants*, in AA.VV., *Value added tax and Direct Taxation. Similarities and differences*, a cura di Lang, Melz, Amsterdam, 2009, p. 126 ss.

Pertanto, la caratteristica essenziale dell'IVA, concepita come imposta "plurifase", è quella di essere «preordinata attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione, alla traslazione del carico tributario dai soggetti passivi di diritto, al consumatore finale o contribuente di fatto, mantenendo, tendenzialmente la neutralità nei confronti dei primi. La sua struttura mostra come si tratti di un tributo che, attraverso la concatenazione di varie fasi, tende ad un preciso risultato finale, cioè l'incisione del contribuente di fatto, diverso da quello preso in considerazione dalle norme come soggetto passivo»⁵².

Il tema della rivalsa nell'ambito della tassazione sul consumo sarà trattato più ampiamente nel Cap. III.

La previsione di regimi speciali, di esclusioni ed esenzioni, nonché di diverse aliquote d'imposta, tendenzialmente uniformi a livello comunitario, consente di ponderare il prelievo tenendo conto della natura del consumo, riservando ai consumi di prima necessità un carico fiscale minimo, prevenendo per quelli non essenziali una tassazione più rilevante.

L'IVA così come strutturata realizza anche una funzione perequativa nella tassazione generale dei consumi, in quanto, aggiungendosi al prezzo determinato dal mercato, concorre all'equilibrio dei prezzi dei generi di prima necessità, ma anche alla realizzazione di politiche economiche nazionali e comunitarie di indirizzo delle scelte economiche private.

A livello europeo è necessaria la collaborazione degli Stati membri al fine del buon funzionamento dell'IVA soprattutto in relazione agli scambi intra-comunitari che si sviluppano in ambito UE⁵³. D'altra parte, poiché è possi-

⁵² SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1287; ID., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, II, p. 1043.

⁵³ La Commissione europea, nel Libro Bianco del 2011 (Doc. COM 851 del 6 dicembre 2011) ha proposto diversi interventi, sia con l'introduzione di strumenti nuovi, quali il VAT Forum e il Group on the future of VAT, sia con il miglioramento di quelli esistenti, come la pubblicazione *on line* dei risultati degli incontri del VAT Committee. Alla base di queste modifiche altro non vi è che l'auspicio del dialogo fra le Amministrazioni fiscali e fra queste e gli operatori, come base necessaria per il raggiungimento di un mercato definitivo, come indica il Libro Bianco, solido e robusto. Proprio nell'ambito del *Global Forum* sull'IVA i diversi Stati membri dell'Unione hanno accettato di partecipare al progetto pilota con l'obiettivo di migliorare e rafforzare la cooperazione fra le autorità fiscali nel rapporto con gli operatori. Ed è nel quadro del dialogo che si innesta il progetto denominato CBR – *Cross Border Ruling*, partito a giugno 2013, il cui termine di scadenza è fissato al 30 settembre 2018. L'obiettivo del CBR è di sottoporre al giudizio delle Amministrazioni fiscali, interessate da un'operazione transnazionale, il corretto utilizzo delle norme ad essa applicabili concretamente. Per i primi commenti sul CBR, cfr. CENTORE, *Luci e ombre del*

bile che una parte del tributo generale sui consumi rimanga sull'offerta, in quanto non tutta l'imposta riesce a trasferirsi in avanti in modo completo e poiché alcuni beni sono maggiormente prodotti da alcuni Stati, è risultata indispensabile l'armonizzazione dell'IVA, rivolta ad evitare distorsioni allocative fra gli Stati membri dell'UE. Infatti, sussistono forchette di aliquote con minimi e massimi entro cui si deve applicare l'aliquota normale e la lista dei beni che possono essere tassati con aliquote ridotte nonché il livello minimo a cui tali aliquote possono scendere.

5. Segue: le accise quali imposte speciali sul consumo

È nel settore delle accise che si possono realizzare nell'UE, le distorsioni allocative più insidiose, poiché si tratta di imposte selettive su particolari beni e servizi che possono avere aliquote molto elevate, in relazione alla natura degli stessi.

Le distorsioni concorrenziali, fra gli Stati Membri dell'UE, tramite accise possono attuarsi, in linea teorica, mediante: a) applicazione da parte dello Stato m , membro dell'UE, ai prodotti j di altri Stati n membri dell'UE, *similari ai beni i prodotti in m* , di imposte superiori a quelle applicate dallo Stato m ai beni i ; b) applicazione da parte dello Stato m a prodotti g di Stati n di imposte intese a proteggere indirettamente beni h prodotti in m (tipica la tassazione elevata dell'olio d'oliva nei paesi che producono burro o l'imposta sulla margarina nei paesi produttori di oli di semi, della birra nei paesi che producono vino e viceversa).

Come è noto, nell'Unione Europea tali forme discriminatorie sono vietate dagli artt. 111 e 112 del Trattato di funzionamento⁵⁴.

Inoltre per evitare l'insorgenza di situazioni discriminatorie, sono state

"ruling" intra-europeo sull'IVA, in *Corr. trib.*, 2016, p. 598 ss.; GABELLI, PORRELLO, *La revisione della disciplina degli interpelli*, in *Fisc. comm. int.*, 2016, pp. 59-60; FURLAN, ORIOLI, *Il nuovo "Cross Border Ruling" per l'IVA*, *ivi*, 2016, p. 23.

⁵⁴L'art. 111 TFUE afferma testualmente: «I prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati Membri non possono beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente». A sua volta l'art. 112 dispone che «per quanto riguarda le imposizioni diverse dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle imposte di consumo e dalle altre imposte indirette, si possono operare esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri Stati Membri e introdurre tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati Membri, soltanto qualora le misure progettate siano state preventivamente approvate per un periodo limitato dal Consiglio, su proposta della Commissione».

elaborate Direttive al fine di realizzare un buon livello di armonizzazione tra i vari Stati Membri sia per quanto riguarda la struttura, sia per quanto riguarda le aliquote.

La Corte di Giustizia⁵⁵ è intervenuta più volte sulla questione, stabilendo che «la differenza tra le aliquote minime rispettivamente applicabili al vino e alla birra, non è, *stricto sensu*, una misura adottata dal Consiglio, bensì la conseguenza dei ravvicinamenti parallelamente operati tra le aliquote di accisa nazionali previste rispettivamente sul vino e sulla birra, (...) la Direttiva 92/84 (disciplinante l'accisa sugli alcolici) non si prefigge il ravvicinamento delle accise sul vino e sulla birra, ma è intesa a fissare un'aliquota minima per le accise su ciascuna delle due categorie di prodotti».

Attualmente i beni soggetti ad accisa armonizzata includono: i prodotti energetici, il tabacco lavorato, le bevande alcoliche.

Orbene, le accise sono pagate dal produttore in rapporto al volume dei beni tassabili, egli solitamente trasferisce il tributo sull'acquirente che lo trasla ulteriormente in avanti sull'utilizzatore finale, mediante una traslazione⁵⁶.

La traslazione è un fenomeno studiato per lo più dalla scienza delle finanze, si tratta di un *modus operandi* più o meno connaturale allo svolgimento delle attività economiche, in forza del quale, solitamente, gli oneri finanziari

⁵⁵Corte di Giustizia UE 17 giugno 1999, causa C-166/98, in *Racc.*, 1999, I, 3791; in senso analogo Corte di Giustizia UE 11 agosto 1995, cause riunite C-367/93 a C-377/93, in *Racc.*, 1995, I, 2229, secondo cui nell'applicazione dell'art. 95 del Trattato (ora 90), per il quale è essenziale la definizione della nozione "prodotti nazionali", il Belgio, i Paesi Bassi ed il Lussemburgo si considerano alla stregua di un territorio unico per ciò che concerne le accise sul vino, ne consegue che tutti i vini di frutta o di uva prodotti negli Stati del Benelux si considerano prodotti nazionali e pertanto, il trattamento fiscale di favore riservato dagli Stati del Benelux ai vini di uva prodotti nel Lussemburgo rispetto ai vini importati non risulta essere in contrasto con il Trattato ma sulla base di questo non si possono privilegiare i vini di frutta, diversa dall'uva, prodotti nel loro territorio a scapito di bevande similari provenienti da un altro Stato membro della Comunità.

⁵⁶La traslazione come fenomeno dell'economia di mercato si colloca all'interno della teoria degli effetti delle imposte, esso studia se e come un determinato tributo, concepito dal legislatore a carico di alcuni contribuenti, finisca per trasferirsi su altri; si tratta di una teoria che ha impegnato soprattutto gli studiosi di scienza delle finanze. È soltanto con PANTALEONI, il primo è più importante studioso del fenomeno della traslazione (*Teoria della traslazione dei tributi – Definizione, dinamica e ubiquità della traslazione*, Paolini, Roma, 1882), che fu definitivamente fatta chiarezza in ordine ad una terminologia che in precedenza, sul tema, era piuttosto confusa. Sul punto, senza pretesa di completezza, cfr. altresì: DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1961; COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, cit., p. 266; STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, cit., p. 248; BISES, *Traslazione delle imposte*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1999, XVI, p. 48 ss.; SOBRIO, *Economia del settore pubblico*, Milano, 2010, p. 241 ss.

di qualsiasi natura sopportati dal soggetto agente vengono trasferiti sui consumatori dei beni e dei servizi prestati, mediante fissazione di un prezzo (comprendente anche tutta o parte dell'imposta pagata), opportunamente dimensionato per garantire un utile netto compatibile con il mantenimento della domanda⁵⁷.

Il processo di traslazione di un'imposta avviene mediante variazioni nei prezzi dei beni o dei fattori produttivi scambiati sul mercato. Le variazioni nei prezzi dei beni sono la conseguenza di modificazioni nei comportamenti economici degli operatori in risposta all'introduzione di specifiche forme di imposizione. Il contribuente di diritto potrà infatti cercare di evitare di subire l'onere di un'imposta, riducendo le attività da cui deriva la nascita dell'obbligazione tributaria (il lavoro prestato per un'imposta sul reddito di lavoro, l'acquisto di beni di consumo per un'imposta sul consumo) o eliminando le situazioni di fatto che costituiscono il presupposto della tassazione (ad esempio con la vendita di un cespite patrimoniale in presenza di un'imposta sul patrimonio), le quali potranno subire un aumento nel prezzo a seguito dell'aumento della domanda⁵⁸.

Nell'ambito delle imposte sul consumo, non sempre l'acquirente è un commerciante che immette il bene nel consumo; può essere un'impresa che l'impiega nella produzione o nell'investimento. Non è possibile distinguere le due classi di utenti in quanto la destinazione effettiva non è ancora nota, quando i beni sono prodotti o posti dal fabbricante nei circuiti commerciali. Se i beni soggetti al tributo non sono acquistati dai consumatori finali bensì dai produttori di altri beni (come può accadere per le imposte sui prodotti petroliferi), si ha una tassazione di prodotti diversi, in misura variabile a seconda dell'importanza, nel loro costo, dei fattori produttivi. Così il tributo si diffonderà, in misura difficilmente calcolabile, in tutta la domanda finale di consumi ed investimenti.

⁵⁷ ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005, p. 15 ss.; RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, p. 3 ss. il quale, dopo aver dato conto della posizione dottrinale sull'irrelevanza giuridica della traslazione economica, segnala il dato giurisprudenziale registratosi a partire dagli anni '80 in materia di tributi assolti all'interno dello Stato e contrastanti con l'ordinamento comunitario (...). Muovendo da questa ricostituzione l'Autore afferma che: «la traslazione economica ha assunto rilevanza giuridica anche all'interno dell'ordinamento tributario italiano, divenendo elemento condizionante il diritto alla restituzione del tributo nel caso di indebito comunitario ...». Si tratta di profili che saranno analizzati nel prosieguo del lavoro (v. *infra*, Cap. III).

⁵⁸ Per BISES, *Traslazione delle imposte*, cit., p. 51, «l'entità e la direzione della traslazione dipendono principalmente dalle caratteristiche dell'imposta, dalla elasticità della domanda e dell'offerta dei beni e dei fattori produttivi e dal regime del mercato in cui i beni e i fattori vengono scambiati».

Una delle obiezioni mosse alle accise è che esse colpiscono le quantità prodotte e non il valore dei beni. Esse quindi sarebbero sperequate a danno dei tipi di prodotti che, a parità di quantità, hanno minore valore. A tale sperequazione si può solo porre parzialmente rimedio, distinguendo le aliquote per le diverse classi o sottospecie di un determinato bene.

Alla luce delle suesposte considerazioni si osserva come le accise sulla produzione sono una forma imperfetta di tassazione indiretta.

Andrebbero applicate a pochi beni, possibilmente destinati, in gran parte, al consumo finale e realizzati da poche imprese in modo da facilitare l'attività di accertamento e realizzare un cospicuo gettito.

Se il tributo grava sulle merci interne è necessario applicare un dazio corrispondente per le merci importate, per evitare una distorsione della concorrenza a loro favore. Inoltre, poiché le imposte speciali sul consumo si propongono di colpire i consumi interni, non si applicano alle esportazioni: si concede l'esonero per i prodotti esportati soggetti al tributo; si concede il rimborso all'esportazione per il tributo già pagato sui beni da esportare; infine si consente l'importazione di beni destinati successivamente all'esportazione come prodotti semilavorati, in esenzione d'imposta.

A questo punto si possono svolgere alcune specifiche riflessioni sulle principali accise.

L'accisa sui prodotti petroliferi ha da sempre grande importanza per il suo cospicuo gettito che si presta ad essere utilizzato anche per finalità di politica economica. Essa presenta di solito una moderata progressività rispetto al reddito, connesso al fatto che le famiglie più modeste – di media – hanno una sola autovettura ed usano mezzi di minor cilindrata. Si tratta, peraltro, di un tributo che può contenere le diseconomie esterne ambientali, stimolando – con l'elevata tassazione – lo sviluppo e l'impiego di motori a più alto rendimento e quindi ecocompatibili.

D'altra parte, scoraggiando l'impiego dell'automobile, il tributo può ridurre le diseconomie esterne generate dalla congestione, sebbene a tal fine sarebbero utili per lo più tributi sul possesso, tendenti a ridurre il numero di veicoli e a disincentivare l'acquisto di auto di grosse dimensioni.

La possibile funzione extrafiscale della tassazione della benzina come strumento per promuovere il risparmio energetico è diversa tra un Paese ad alto/basso reddito ed un paese ad alto/basso prezzo della benzina: in un Paese ad alto reddito con un basso prezzo, il consumo di benzina per abitante è alto in rapporto ai consumi energetici totali per abitante. Viceversa, quando un paese ha minor reddito, e, tradizionalmente un prezzo sostenuto della benzina, il consumo di benzina per abitante rappresenta una quota bassa del