

L'ARMONIZZAZIONE DELLE ACCISE (1).

SOMMARIO: 1. Premessa. 2. La disciplina comunitaria. Il regime generale. 3. I tabacchi. 4. Gli oli minerali. 5. L'alcole e le bevande alcoliche.

1. Premessa.

Uno di campi della fiscalità su cui, fin dall'inizio, si è indirizzata l'attenzione della Comunità è stato, accanto a quello della imposizione generale sui consumi, il vasto e variegato settore delle accise, tributi di antica origine, ma di rinnovata attualità.

Ciò non desta meraviglia solo che si tenga conto, da un lato, del rilievo che una tassazione sui consumi non neutrale può avere sui flussi delle merci e dei servizi e, dall'altro, del carattere prioritario e fondante che nella costruzione comunitaria ed ai fini dell'obiettivo del completamento del mercato interno, ha la libera circolazione delle merci.

Già nello stesso trattato della Comunità europea, del resto, in una delle poche disposizioni dedicate alla materia fiscale: l'art. 99, esplicitamente si prevede l'armonizzazione delle imposte indirette sui consumi, tra cui le accise, e delle altre imposte indirette «nella misura necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno».

La situazione che i diversi paesi membri presentavano, e per molti versi ancora presentano, in materia, era molto variegata. Nei diversi Stati membri, infatti, erano prelevate accise per produzioni e consumi diversi, ovvero per le stesse produzioni e consumi ma con strutture ed aliquote molto differenziate. Alcune accise erano di minore importanza, altre invece, quali, ad esempio, quelle che colpivano la benzina, le sigarette, gli alcoli, il vino e la birra, relative a beni di larghissimo consumo, assicuravano, ed assicurano, notevoli entrate agli Stati; molte, poi, erano considerate, e lo sono tutt'oggi, di particolare rilievo sotto profili diversi, quali quello della salute o dell'ambiente, dell'industria o dell'agricoltura; in diversi casi le divergenze di aliquote per gli stessi prodotti nei diversi paesi erano, e sono tuttora, marcate.

Nella prospettiva comunitaria, una tale situazione è problematica sotto diversi profili. Sussistendo, infatti, tra i diversi paesi membri, disparità fiscali, siano esse relative alle strutture o alle aliquote, o all'esistenza stessa dei diritti di accisa, le differenze di imposizione, riversandosi in modo immediato sui prezzi, possono distorcere la concorrenza e sviare gli scambi intracomunitari, fino a comportare forme di discriminazione fiscale a danno dei prodotti importati, come risulta ampiamente dalla giurisprudenza a riguardo della Corte di giustizia, ad esempio in materia di bevande alcoliche.

Inoltre, le accise costituiscono una delle ragioni del mantenimento delle frontiere fiscali; in condizioni di diversità fiscali, infatti, la disciplina delle transazioni transnazionali,

(1) Versione riveduta ed ampliata della relazione presentata alla Conferenza interuniversitaria sul tema: «L'Unione economica, finanziaria e sociale europea: procedure esecutive e tempi di attuazione», Caserta, 10-15 giugno 1996.

come avviene per tutte le forme di imposizione sui consumi, è governata dal principio di tassazione nel paese di destinazione che prevede, in genere al momento del passaggio della frontiera, la detassazione dei prodotti esportati, attraverso un abbuono o una restituzione d'imposta, e la tassazione dei prodotti importati, applicando le accise nazionali, e comporta controlli e formalità al momento del passaggio della frontiera ed il mantenimento delle dogane. Il che, addossando costi amministrativi e perdite di tempo a carico dei soli prodotti importati, incide, di nuovo, sulla libera circolazione delle merci e contrasta con l'obiettivo del completamento del mercato interno.

Se questo è vero, va, per altro verso, sottolineato che una tale situazione, nella prospettiva degli Stati membri, trova delle giustificazioni, che sono fortemente, anche se diversamente, sentite nei diversi paesi. In primo luogo, le accise possono dare, senza eccessivi problemi di amministrazione, un gettito considerevole e costituire una rilevante fonte di entrate tributarie (2); in più sono facilmente manovrabili secondo le mutevoli esigenze di bilancio. Inoltre, attraverso di esse si possono perseguire importanti finalità extrafiscali: di politica economica, sociale, ambientale, sanitaria. Infine, si tratta di forme di imposizioni, stratificatesi nel tempo, e saldamente radicate nella mentalità e nelle abitudini di consumo e/o correlate alla presenza di determinate produzioni nei diversi paesi. Gli Stati, dunque, sotto diversi profili, mostrano una resistenza a misure di armonizzazione che possono irrigidire se non far perdere uno strumento di politica di bilancio e di politica economica e sociale di grande rilievo, o, per altro verso, alterare «le priorità sociali ed economiche, consolidate nel tempo, nei singoli paesi» (3).

Le misure di armonizzazione.

Fin dall'inizio, il legislatore comunitario ha cercato di intervenire in materia, ma nonostante vari tentativi - si ricorda che le prime proposte organiche, rivolte alla creazione di un sistema comune di accise e all'eliminazione delle frontiere fiscali risalgono agli inizi degli anni '70 -, i risultati sono stati scarsi ed hanno riguardato solo i tabacchi lavorati (4).

La svolta si è avuta con il libro bianco del 1985 (5), che riproponeva l'obiettivo dell'abolizione delle frontiere fiscali, ma in un ben altro contesto, quello del completamento del mercato interno e della creazione di uno spazio europeo senza frontiere interne per il 1993. Obiettivo che riguardava strettamente le accise che, con l'Iva, costituiscono le ragioni fiscali del permanere dei controlli alle frontiere.

(2) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, p. 4, laddove si rileva, con dati riferiti al 1992, che le accise sui tabacchi lavorati, sugli oli minerali e sulle bevande alcoliche costituiscono entrate importanti per gli Stati membri, rappresentando tra il 2,3% ed il 6% del prodotto interno lordo e tra il 5% ed il 16% delle entrate fiscali complessive.

(3) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Rapporto della Commissione al Consiglio sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali della Comunità (Rapporto Burke)*, in *Bollettino delle Comunità Europee*, Suppl. 1/80, Bruxelles 1980, p. 30.

(4) Cfr. le proposte di direttiva quadro e di direttive specifiche concernenti il tabacco, la birra, il vino, l'alcole, tutte in GUCE C 43, 29 aprile 1972, COM (72) 225 def., in *Bollettino delle Comunità europee*, Suppl. 3/72, Bruxelles 1972, e gli oli minerali, in GUCE C 92, 31 ottobre 1973.

(5) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il Consiglio Europeo*, Bruxelles 1985.

Le prime proposte formulate nel 1987, con il cd. piano Cockfield (6), riprendendo i termini essenziali delle proposte formulate agli inizi degli anni '70, prevedevano l'armonizzazione delle accise principali: sui tabacchi lavorati, sugli oli minerali e sull'alcole e le bevande alcoliche; l'abolizione o l'incorporazione nell'Iva di quelle minori: le accise sul caffè, il cacao, le banane, per fare qualche esempio, che sono irrilevanti ai fini del gettito e, però, richiedono controlli alle frontiere; lasciando la possibilità agli Stati membri di tenere in vita soltanto quelle accise, ad esempio, su lotterie, giochi d'azzardo, spettacoli, che non colpiscono direttamente gli scambi fra gli Stati membri. Per quanto riguarda le accise da armonizzare si prevedeva, mantenendo la tassazione secondo il paese di destinazione, di abolire le frontiere fiscali; di istituire un regime comune; di uniformare i tassi, con la fissazione di aliquote uniche per ciascun prodotto.

Queste proposte erano riprese, con alcune correzioni, in un successivo documento della Commissione del 1989 (7), dedicato al completamento del mercato interno ed al ravvicinamento delle imposte indirette, in cui venivano ribadite le due direttrici di azione: l'abolizione delle frontiere fiscali incompatibili con un autentico mercato unico e il ravvicinamento delle aliquote; ma, a questo ultimo riguardo, si faceva propria l'esigenza di una certa flessibilità, prevedendo non più aliquote uniche, ma, per l'immediato, aliquote minime o forcelle di aliquote secondo i prodotti e, per il lungo termine, aliquote obiettivo, definite sulla base delle aliquote uniche proposte nel 1987, da realizzarsi gradualmente nel tempo.

Le direttive di armonizzazione sono intervenute, infine, nel 1992, sempre relativamente alle principali accise, e cioè a tre gruppi di prodotti: oli minerali, alcole e bevande alcoliche e tabacchi lavorati, ed hanno riguardato, oltre ad un regime generale comune, la struttura e le aliquote delle diverse accise. Le misure decise constano di una direttiva generale, cd. quadro, adottata il 25 febbraio 1992, n. 92/12, che stabilisce il regime generale e che si applica a tutti i prodotti assoggettati a tale imposizione, e sette direttive, adottate il 18 ottobre 1992, relative all'armonizzazione delle strutture ed al ravvicinamento delle aliquote delle singole accise.

Con tali provvedimenti è stato introdotto un «regime comunitario delle accise» che si applica ai tabacchi lavorati, agli oli minerali ed alle bevande alcoliche e che prevede strutture impositive comuni per gli Stati membri, aliquote minime e procedure armonizzate in relazione alla detenzione ed alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa (8). In particolare, con riguardo agli scambi intracomunitari, si sono predisposte le misure necessarie ai fini della abolizione delle frontiere fiscali, a partire dal 1° gennaio 1993, in coincidenza dunque con la soppressione dei controlli alle frontiere; si è provveduto, attenendosi al necessario, ad armonizzare le strutture dei tributi, in ordine alla determinazione della base imponibile, al calcolo, alla esigibilità e al controllo, attraverso un regime generale e disposizioni specifiche per le singole accise; infine, per quanto riguarda il tema cruciale delle aliquote, si sono fissate, abbandonando la strada di aliquote comune e poi quella di aliquote obiettivo, aliquote minime comuni.

(6) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987.

(7) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989.

(8) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, p. 3.

Le scelte più significative hanno riguardato il regime previsto per gli scambi intracomunitari tra soggetti passivi, in ordine ai quali, pur mantenendo la tassazione nel paese di destinazione, si prevede l'eliminazione dei controlli doganali alla frontiera e la loro effettuazione in altri momenti e luoghi del territorio (9); l'abolizione delle frontiere fiscali comporta così per gli scambi intracomunitari la soppressione del sistema di detassazione all'esportazione e di tassazione all'importazione al momento del passaggio della frontiera, riservato ormai ai soli scambi con i paesi terzi, e dunque l'abolizione dei controlli doganali; si tratta di un regime che, a differenza di quanto previsto per l'Iva, è definitivo. Inoltre, con riguardo ai prodotti acquistati da privati per uso personale, si è adottato il principio di tassazione nel paese di origine, secondo cui le accise sono pagate nello Stato membro in cui i prodotti sono acquistati. In tal modo, l'imposta «che grava sui prodotti oggetto di transazione tra soggetti passivi viene attribuita al paese di destinazione», mentre quella «che grava sulle vendite a soggetti non residenti non soggetti all'imposta viene devoluta al paese di origine» (10).

Per quanto riguarda, poi, le aliquote, lasciato cadere l'ambizioso obiettivo, delle prime proposte formulate nel 1987, di colpire gli stessi prodotti con le stesse aliquote (11) e abbandonate le successive proposte di aliquote obiettivo da raggiungere nel medio tempo (12), progetti, entrambi, da molti criticati sotto il profilo del restringimento ed irrigidimento dell'autonomia degli Stati membri, la scelta è caduta, in applicazione del principio di sussidiarietà, su una armonizzazione molto attenuata basata su aliquote minime fissate ad un livello molto basso, a partire dalle quali gli Stati membri sono liberi di fare le proprie scelte, e sulla possibilità concessa agli Stati di prevedere esenzioni e riduzioni di imposta tenuto conto, rispettivamente, della necessità di minimizzare gli effetti negativi sul bilancio per gli Stati e di rispettare le autonome scelte in materia degli Stati membri. Come è stato detto, si è realizzata una armonizzazione sufficiente ai fini di abolire le frontiere fiscali e «di migliorare il più possibile le condizioni in cui svolgono le proprie attività gli operatori economici nel mercato interno e che, nel contempo, si preoccupa di minimizzare la diminuzione di introiti che il ravvicinamento comporta per gli Stati e gli effetti sulla flessibilità di bilancio» (13). Si tratta di un orientamento riconfermato nella prima relazione presentata dalla Commissione nel 1995 in sede di riesame biennale delle aliquote previsto dalle direttive sulle aliquote per le diverse accise, laddove, pur sottolineando le ragioni che militano a favore di un ulteriore

(9) Cfr. E. GERELLI, *Il problema dell'abolizione delle frontiere fiscali*, in AA. AA., *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Giuffrè, Milano 1961, p. 45 ss., seguendo la cui ricostruzione, circa la soluzione adottata con le misure di armonizzazione del 1992, più che di «abolizione delle frontiere fiscali», si dovrebbe parlare di uno spostamento delle frontiere e della loro trasformazione da «frontiere reali» al momento del passaggio del confine a «frontiere virtuali» in altri momenti e luoghi del territorio.

(10) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Rapporto della Commissione al Consiglio sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali della Comunità (Rapporto Burke)*, in *Bollettino delle Comunità Europee*, Suppl. 1/80, Bruxelles 1980, p. 14.

(11) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987.

(12) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989.

(13) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987, par. 3.

ravvicinamento dei tassi, in ragione delle «esigenze del mercato interno e degli obiettivi del trattato in generale», si rinvia ad ulteriori approfondimenti qualsiasi intervento in materia (14).

Due le principali implicazioni di tali scelte. Nonostante l'armonizzazione, permangono le diversità fiscali, specie con riguardo alle aliquote ed ai regimi agevolativi, e le divergenze in materia restano elevate (15), il che incide sui prezzi dei prodotti e, potenzialmente, sulla concorrenza tra gli Stati sullo stesso prodotto e tra i prodotti in concorrenza tra di loro. Sotto questo profilo, si è ben lontani da un vero e proprio mercato unico.

Inoltre, l'abolizione delle frontiere fiscali, mantenendo aliquote differenziate, ed a volta in misura notevole, crea una situazione di libera circolazione delle merci in condizioni di diversità fiscali e lascia sussistere il rischio di frodi e di evasioni fiscali (era questa una delle ragioni principali che avevano spinto la Commissione a proporre aliquote uniche) (16), e, dunque, comporta la necessità di prevedere discipline correttive e disposizioni antielusione ed antievasione, richiede il mantenimento di un impegnativo apparato di controlli, pone la necessità di uno stretto coordinamento tra le amministrazioni finanziarie dei diversi paesi; tutte misure che effettivamente sono state adottate, ma che certo incontrano non poche difficoltà di messa in opera e di realizzazione.

I provvedimenti di armonizzazione adottati e le loro implicazioni, appena richiamate, ci danno conto del punto di equilibrio raggiunto, in materia, tra esigenze comunitarie volte alla creazione di un vero e proprio mercato interno, da un lato, e quelle degli Stati membri, volte a preservare la propria autonomia in materia di politica tributaria e di bilancio, dall'altro.

Nell'insieme, si tratta di una scelta di armonizzazione significativa che introduce un regime comune delle accise da applicare ai tabacchi lavorati, agli oli minerali e all'alcole e le bevande alcoliche, che costituiscono le accise armonizzate, che unifica sensibilmente le legislazioni nazionali preesistenti e riguarda la struttura dei tributi, il trattamento delle fattispecie intracomunitarie, i tributi similari ed affini, la detenzione e la circolazione dei prodotti, i controlli e la cooperazione tra le amministrazioni finanziarie; ma, allo stesso tempo, flessibile in quanto lascia, soprattutto in ordine alle aliquote ed ai regimi agevolativi, ampi margini di libertà agli Stati membri.

Come si ricava dal documento della Commissione del 1987, si è partiti dalle consistenti differenze delle aliquote e delle strutture, limitandosi alle modifiche necessarie per realizzare un sufficiente grado di ravvicinamento fiscale; ma il «pacchetto» di misure non è un tentativo di indicare un sistema fiscale ideale per la Comunità, è soltanto un progetto di abolizione delle frontiere fiscali (17).

(14) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., del 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, p. 3.

(15) Cfr., a riguardo, COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, p. 10.

(16) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il Consiglio Europeo*, Bruxelles 1985, punti 180 ss.

(17) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987, punto 2.

Va segnalato che nel frattempo gli Stati membri, spontaneamente o per obblighi derivanti dalle misure di armonizzazione dell'Iva e poi delle stesse accise, hanno via via depurato le proprie legislazioni tributarie da numerose accise minori, a seconda dei casi abolendole o incorporandole nell'Iva, per cui ora le rimanenti accise, oltre quelle armonizzate, si riducono a quelle che non colpiscono direttamente gli scambi fra gli Stati membri.

2. La disciplina comunitaria. Il regime generale.

La direttiva n. 92/12 del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (18), con le modifiche di cui alle direttive n. 92/108 (19) e n. 94/74 (20), disciplina il regime definitivo delle imposte d'accisa (21). La direttiva fissa le norme generali che regolano la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e definisce quegli aspetti strutturali che sono comuni alle diverse categorie di prodotti interessati: l'ambito territoriale, il fatto generatore, le condizioni di pagamento, i diversi regimi (22).

Il campo di applicazione e le tassazioni affini.

La direttiva n. 92/12 stabilisce il regime generale dei prodotti sottoposti alle accise e ad altre imposte indirette gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo - ad esclusione dell'Iva e delle imposte stabilite dalla Comunità, quali i dazi doganali ed i prelievi agricoli -, rinviando a direttive specifiche, relative ai singoli prodotti soggetti ad accisa, per ulteriori disposizioni in ordine alla struttura ed alle aliquote (23).

(18) Direttiva del Consiglio n. 92/12, 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, in GUCE L 76, 23 marzo 1992.

(19) Direttiva del Consiglio n. 92/108, 14 dicembre 1992, che modifica la direttiva n. 92/12, 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, in GUCE L 390, 31 dicembre 1992.

(20) Direttiva del Consiglio n. 94/74, 22 dicembre 1994, che modifica la direttiva n. 92/12, 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, in GUCE L 365, 31 dicembre 1994.

(21) Il recepimento in Italia delle direttive comunitarie di armonizzazione delle accise è avvenuto con d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con la l. 29 ottobre 1993, n. 427. Con il d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, di attuazione della delega contenuta nell'art. 1, comma 4, della l. n. 427 del 1993, appena richiamata, è stato adottato un testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali ed amministrative. Il testo unico sulle accise detta, in primo luogo, le disposizioni generali, a cui seguono tre capi dedicati ai singoli settori: imposte di fabbricazione sugli oli minerali, sugli alcoli e bevande alcoliche ed infine le sanzioni. Il testo unico disciplina anche l'imposta di consumo sull'energia elettrica e quella sugli oli lubrificanti e bitumi, ma non le imposte di fabbricazione sui tabacchi e sui fiammiferi che restano regolate a parte dalle norme già in vigore.

(22) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Regime generale e struttura delle accise nel mercato interno*, COM (90) 430 def., 16 ottobre 1990, Bruxelles 1990, punto 4.

(23) Direttiva n. 92/12, art. 1.

In primo luogo, definisce il campo di applicazione delle accise ed, una volta delimitato l'ambito territoriale (24), ne circoscrive la sfera oggettiva, stabilendo che i prodotti soggetti ad accisa sono, secondo le definizioni contenute nelle direttive ad essi relative, i tabacchi lavorati, gli oli minerali e l'alcole e le bevande alcoliche (25).

In tal modo, si prevede che nel territorio della Comunità per determinati prodotti, e solo per questi, si applichi una normativa di accisa comune a tutti i paesi membri; in parte generale, relativa a tutti i diritti di accisa, con la direttiva n. 92/12, in parte specifica, relativa ai singoli diritti di accisa, con le direttive riguardanti le accise sui singoli prodotti.

Tale previsione non esclude, purché siano rispettate determinate condizioni di diritto comunitario, che i singoli Stati membri mantengano o istituiscano, in ordine agli stessi prodotti, ulteriori imposte speciali; ovvero, in ordine ad altri prodotti, imposizioni speciali.

Si stabilisce così che sugli stessi prodotti colpiti dalle accise armonizzate, oltre a queste, gli Stati membri possono applicare altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, imposte speciali sui consumi dunque, sempre che rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'Iva per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta (26); la direttiva, con questa condizione, si preoccupa di stabilire che gli Stati membri non alterino il quadro generale di tassazione speciale di questi prodotti, che deve restare comune, siano le imposte speciali di diritto comunitario o di diritto nazionale. In tali limiti, l'armonizzazione delle accise riguarda anche gli eventuali altri tributi speciali nazionali.

Gli Stati membri, inoltre, conservano la facoltà di introdurre o mantenere imposizioni che colpiscano prodotti diversi, ovvero tributi sulle prestazioni di servizi, sempre che non abbiano il carattere di tasse sulla cifra d'affari, comprese quelle connesse con prodotti soggetti ad accisa, a condizione che detti tributi non diano luogo, negli scambi fra gli Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera (27); la direttiva si cura di stabilire, in tal modo, che gli Stati membri, per altra via, non ripristinino le frontiere fiscali, la cui abolizione è, come abbiamo visto, l'obiettivo del processo di armonizzazione attivato. In tal senso, l'armonizzazione delle accise riguarda anche questi altri tributi speciali nazionali.

Ne deriva che, accanto all'imposta generale dei consumi, l'Iva, ed alle accise armonizzate sui tre gruppi di prodotti menzionati, restano possibili altre imposte speciali,

(24) Direttiva n. 92/12, art. 2, secondo cui la normativa di armonizzazione in materia di accise trova applicazione nel territorio della Comunità, come definito dall'art. 227 del trattato, con la inclusione del Principato di Monaco (come se da/per la Francia; e cioè: per il Principato di Monaco si prevede che gli Stati adottino le misure necessarie per garantire che le operazioni effettuate in provenienza o a destinazione del Principato di Monaco siano considerate come operazioni effettuate in provenienza o a destinazione della Francia), Jungholz e Mittelberg (Kleines Walsertal) (come se da/per la Germania), l'Isola di Man (come se da/per Irlanda e Regno Unito) e la Repubblica di San Marino (come se da/per l'Italia); e la esclusione del territorio di Büsingen e dell'isola di Helgoland, per la Germania; di Livigno, Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano per l'Italia; di Ceuta, Melilla e delle isole Canarie, per la Spagna; secondo l'art. 2, par. 2, in deroga al par. 1, le direttive non si applicano alle isole Canarie, tuttavia il Regno di Spagna può prevedere che si applicano per tutti o per alcuni dei prodotti; dei dipartimenti d'oltremare della Repubblica francese, tuttavia la Francia può prevedere che si applicano. Infine, secondo il par. 5, per il Monte Athos, Grecia, niente osta a che la Grecia mantenga lo statuto specifico, come garantito dall'art. 105 della costituzione ellenica.

(25) Direttiva n. 92/12, art. 3, par. 1.

(26) Direttiva n. 92/12, art. 3, par. 2.

(27) Direttiva n. 92/12, art. 3, par. 3.

sugli stessi prodotti, quelli presi in considerazione dalla direttiva, come su altri prodotti. La norma si coordina con la disposizione di cui all'art. 33 della sesta direttiva in materia di Iva, che sancisce il divieto di introdurre altre imposte generali sui consumi del tipo dell'imposta sulla cifra d'affari, e che, seguendo l'interpretazione che ne ha dato la Corte, va intesa nel senso di non escludere che nei singoli ordinamenti nazionali, accanto ad una imposta generale sulla cifra d'affari, l'Iva, appunto, possano essere previste imposizioni speciali sui consumi (28).

Gli scambi intracomunitari tra soggetti passivi. La circolazione di prodotti in regime di sospensione di imposta.

Per quanto riguarda gli scambi intracomunitari tra soggetti passivi si applica, come si è detto, il principio di tassazione nel paese di destinazione, ma abolendo la frontiera fiscale.

La direttiva, per agevolare le operazioni commerciali intracomunitarie ed, allo stesso tempo, garantire agli Stati membri di consumo l'effettiva devoluzione delle accise loro spettanti, prevede che, a partire dal 1° gennaio 1993 (29), in coincidenza dunque con la soppressione dei controlli alle frontiere, il depositario autorizzato (30) può far circolare (31) le merci soggette ad imposta attraverso le frontiere degli Stati membri, tramite un sistema di depositi fiscali interconnessi (32), in regime di sospensione dalle accise (33); dispone che le accise diventano esigibili soltanto al momento dello svincolo definitivo della merce da tale regime di deposito, ai fini dell'immissione in consumo (finale) (34); assicura, infine, che siano riscosse secondo la disciplina e le aliquote del paese di destinazione, a cui è attribuito definitivamente il gettito del tributo.

La direttiva fissa, a tal fine, norme comuni in ordine al fatto generatore (35) ed alla esigibilità delle accise (36); così, i prodotti interessati, e cioè i tabacchi lavorati, gli oli

(28) Cfr. Corte di giustizia, sent. 13 luglio 1989, cause 93 e 94/88, *Wisselink*, in *Raccolta*, p. 2671; sent. 3 marzo 1988, causa 252/86, *Bergandi*, in *Raccolta*, p. 1343; sent. 3 marzo 1988, causa 252/86, *Bergandi*, in *Raccolta*, p. 1343; sent. 19 marzo 1991, causa C-109/90, *N.V. Giant*, in *Raccolta*, p. 1394.

(29) Direttiva n. 92/12, art. 31, par. 1.

(30) Secondo la nozione di cui all'art. 4, lett. a), della direttiva n. 92/12, per depositario autorizzato si intende «la persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti di uno Stato membro, nell'esercizio della sua professione, a fabbricare, trasformare, detenere, ricevere e spedire prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa in un deposito fiscale».

(31) La circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa deve aver luogo tra depositi fiscali (interconnessi); secondo l'art. 15 della direttiva n. 92/12, i depositari autorizzati dalle autorità competenti di uno Stato membro, conformemente all'art. 13, sono considerati autorizzati ad effettuare le operazioni di circolazione nazionale e intracomunitaria.

(32) Secondo la nozione di cui all'art. 4, lett. b), della direttiva n. 92/12, per deposito fiscale si intende «il luogo in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite dal depositario autorizzato, nell'esercizio della sua professione, in regime di sospensione dei diritti di accisa, merci soggetti ad accisa, a determinate condizioni fissate dall'autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale in questione».

(33) Secondo la nozione di cui all'art. 4, lett. c), della direttiva n. 92/12, per regime sospensivo si intende «il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione e alla circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti d'accisa».

(34) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989, punto 25.

(35) Direttiva n. 92/12, art. 5.

minerali, l'alcole e le bevande alcoliche, sono sottoposti ad accisa al momento della loro fabbricazione nel territorio della Comunità (37) o al momento della loro importazione da un paese terzo (38); ma l'accisa diventa esigibile, posponendo temporalmente l'effettivo pagamento, all'atto dell'immissione in consumo (39) o della constatazione degli ammanchi (40).

Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa che deve essere applicata sono quelle in vigore al momento dell'esigibilità nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo o la constatazione degli ammanchi. L'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità stabilite in ciascun Stato membro, fermo restando che gli Stati membri, in ossequio al principio di non discriminazione fiscale, applicano le medesime modalità (di esenzione e di riscossione) sia ai prodotti nazionali che ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri (41).

In tal modo, la direttiva estende agli scambi intracomunitari tra soggetti passivi «il sistema praticato sinora all'interno di ciascun Stato» per gli scambi interni, quello dei «depositi fiscali interconnessi» tra i quali i prodotti soggetti ai diritti d'accisa possono circolare in regime di «sospensione d'imposta», senza pagamento dell'accisa e senza doversi fermare per controlli alle frontiere intracomunitarie (42). Tutto resta eguale, invece, per gli scambi con paesi terzi, nei cui confronti si continuerà ad applicare, al momento del passaggio

(36) Direttiva n. 92/12, art. 6.

(37) La nozione di fabbricazione non è definita dalla direttiva; e dunque, a riguardo, si deve far ricorso alle definizioni date dai singoli Stati membri. Si veda, in tal senso, l'art. 11, par. 1, secondo cui ciascun Stato membro stabilisce la propria regolamentazione in materia di fabbricazione, lavorazione e detenzione dei prodotti soggetti ad accisa, fatte salve le disposizioni della direttiva.

(38) La direttiva definisce la nozione di importazione; secondo l'art. 5, par. 1, secondo capoverso, si considera «importazione di un prodotto soggetto ad accisa» l'ingresso del prodotto nella Comunità. Tuttavia, art. 5, par. 1, terzo capoverso, quando tale prodotto al momento dell'ingresso nella Comunità viene sottoposto ad un regime doganale comunitario, si considera che la sua importazione avvenga nel momento in cui esso viene svincolato dal regime doganale comunitario. Come precisa l'art. 5, par. 2, poi, quando i prodotti soggetti ad accisa, in provenienza o destinazione di paesi terzi, sono sottoposti ad un regime doganale comunitario diverso dall'immissione in libera pratica o sono immessi in una zona franca o in un deposito franco, essi sono considerati in regime di sospensione dei diritti d'accise.

(39) Secondo l'art. 6, par. 1, secondo capoverso, della direttiva n. 92/12, si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa: lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo; la fabbricazione, anche irregolare, dei prodotti in questione al di fuori di un regime sospensivo; l'importazione, anche irregolare, dei prodotti in questione quando essi non sono vincolati a un regime sospensivo.

(40) Nella direttiva gli «ammanchi», che danno luogo alla tassazione, si distinguono dalle «perdite», che danno luogo ad un abbuono d'imposta, e si intendono come tutti quegli eventi «diversi dalle perdite», art. 14, par. 3, della direttiva. Ne deriva che la nozione di «perdite», di cui all'art. 14, par. 1, della direttiva, ci permette di ricavare, in negativo, quella di «ammanchi». Secondo l'art. 14, par. 1, «il depositario autorizzato beneficia di un abbuono d'imposta per le perdite» verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascun Stato membro, «nonché per le perdite» inerenti alla natura dei prodotti avvenute durante il processo di fabbricazione e di lavorazione, il magazzino ed il trasporto, ad esempio diminuzione o cali di peso o di volume.

(41) Direttiva n. 92/12, art. 6, par. 2.

(42) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989, punto 25.

della frontiera comunitaria, e sotto i normali controlli doganali, il principio di destinazione attraverso la detassazione delle esportazioni e la tassazione delle importazioni.

Il depositario autorizzato responsabile della gestione del deposito fiscale dove è fabbricata, lavorata o detenuta la merce, è tenuto a prestare una garanzia eventuale in materia di fabbricazione, lavorazione e detenzione e, comunque, una garanzia obbligatoria in materia di circolazione, sicché è garante del debito fiscale fino al momento in cui la merce ha raggiunto la propria destinazione; inoltre, è tenuto a conformarsi agli obblighi previsti dallo Stato membro nel cui territorio è situato il deposito fiscale; è obbligato a tenere una contabilità; a presentare i prodotti ad ogni richiesta; a sottoporsi ad ogni controllo ed accertamento (43).

Il depositario autorizzato può designare un rappresentante fiscale, il quale deve avere sede nello Stato membro di destinazione e deve essere autorizzato; il rappresentante fiscale, in nome e per conto del destinatario, che non ha la qualità di depositario autorizzato, deve garantire il pagamento dei diritti di accisa (alle condizioni fissate dalle autorità fiscali dello Stato membro di destinazione), pagare le accise dello Stato membro di destinazione al momento della ricezione delle merci; tenere una contabilità per le forniture dei prodotti e indicare alle autorità fiscali dello Stato membro di destinazione il luogo in cui vengono consegnate le merci (44).

Anche altri operatori professionali, che non abbiano la qualità di depositario autorizzato, un operatore registrato (45) o un operatore non registrato (46) secondo le definizioni della direttiva, possono ricevere in regime di sospensione prodotti soggetti ad accisa, ma non possono, a differenza del depositario autorizzato, detenere o spedire tali prodotti in regime sospensivo. Si tratta di «operatori che svolgono la loro attività con prodotti ad imposta assolta», a cui si consente, però, di «ricevere prodotti in regime sospensivo e di assolvere essi stessi il debito di imposta» (47).

Ogni prodotto soggetto ad accisa che circola in regime di sospensione tra i territori di diversi Stati membri, dovrà essere accompagnato da un apposito documento rilasciato dallo speditore (48); il documento di accompagnamento dovrà essere in quattro esemplari: uno che

(43) Direttiva n. 92/12, art. 13.

(44) Direttiva n. 92/12, art. 17.

(45) Secondo la nozione di cui all'art. 4, lett. b), della direttiva n. 92/12, per operatore registrato si intende «la persona fisica o giuridica che non ha la qualità di depositario autorizzato, abilitata dalle autorità competenti di uno Stato membro a ricevere, nell'esercizio della sua professione, prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa provenienti da un altro Stato membro. Tale operatore, tuttavia, non può detenere, né spedire i prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa».

(46) Secondo la nozione di cui all'art. 4, lett. c), della direttiva n. 92/12, per operatore non registrato si intende «la persona fisica o giuridica che non ha la qualità di depositario autorizzato, abilitata, nell'esercizio della sua professione a ricevere a titolo occasionale prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa provenienti da un altro Stato membro. Tale operatore, tuttavia, non può detenere, né spedire i prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa. Prima della spedizione delle merci, l'operatore non registrato deve garantire il pagamento dei diritti di accisa presso le autorità fiscali dello Stato membro di destinazione».

(47) Come si ricava dai lavori preparatori alla legislazione di recepimento in Italia, cfr. Relazione di accompagnamento allo schema di disegno di legge approvato dal Consiglio dei ministri il 10 dicembre 1992, recante: «Armonizzazione con le disposizioni recate dalle direttive della Comunità economica europea in materia di oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi lavorati, nonché in materia di imposta sul valore aggiunto».

(48) Direttiva n. 92/12, artt. 7, par. 4, e 18.

lo speditore deve conservare, uno per il destinatario, uno che quest'ultimo deve rispedire allo speditore della merce per appuramento (che costituisce la prova della presa a carico della merce), uno che sempre il destinatario deve inviare all'amministrazione dello Stato membro di destinazione (49).

I prodotti acquistati da privati per uso proprio.

Per quanto riguarda, poi, i prodotti acquistati dai privati per proprio uso personale e da essi trasportati da un paese all'altro della Comunità, le accise vanno riscalate, secondo il principio di tassazione nel paese di origine, solo dallo Stato membro in cui i prodotti sono acquistati (50). La direttiva, in tal modo, fissa il principio secondo cui «i privati hanno il diritto di acquistare i prodotti dove preferiscono e di trasportarli liberamente, a condizione che non si tratti di operazioni a carattere commerciale» (51).

La detenzione non a fini personali legittima, invece, gli Stati membri a prevedere, ritorna allora il principio di destinazione, che l'accisa diventi esigibile nello Stato membro di consumo nei confronti del detentore dei prodotti (52).

Ai fini di stabilire che i prodotti sono detenuti a fini personali e non commerciali, gli Stati membri devono tener conto di diversi elementi; tra cui, per i tabacchi lavorati e le bevande alcoliche, si richiede che non siano superati determinati limiti quantitativi, da considerare comunque indicativi (53) e, per gli oli minerali, che non siano trasportati in modi atipici. Si tratta di criteri che, se rispettati, fanno presumere che il consumo sia personale; in ogni caso, resta aperta per il privato la possibilità di dimostrare che la merce è utilizzata per il proprio consumo (54). I controlli, per il principio della libera circolazione delle persone, non saranno espletati ai confini, ma in altri luoghi all'interno degli Stati.

Conseguentemente, si dispone l'abrogazione delle precedenti direttive sulle franchigie per l'importazione di beni da parte di privati (55).

Le discipline integrative. La circolazione di prodotti già immessi in consumo (e che, dunque, hanno già assolto l'accisa) in un altro Stato membro.

L'abolizione delle frontiere fiscali, mantenendo aliquote differenziate, ed a volta in misura notevole, e dunque la situazione di libera circolazione delle merci in condizioni di diversità fiscali che si è venuta a creare, può, però, risultare problematica sotto diversi profili.

(49) Direttiva n. 92/12, art. 19. Il documento è dettagliatamente disciplinato dal regolamento della Commissione n. 2719/92, 11 settembre 1992, in GUCE L 276, 19 settembre 1992 che riguarda il documento amministrativo di accompagnamento per i prodotti soggetti ad accisa che circolano in regime sospensivo, il DAA; con le modifiche introdotte dal regolamento della Commissione n. 2225/93, 27 luglio 1993, in GUCE L 198, 7 agosto 1993, p. 5, che modifica il regolamento n. 2719/92 relativo al documento amministrativo di accompagnamento per i prodotti soggetti ad accisa che circolano in regime sospensivo.

(50) Direttiva n. 92/12, art. 8.

(51) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989, punto 25.

(52) Resta salvo il diritto di chiedere il rimborso per quella già assolta nello Stato di origine, per evitare la doppia imposizione.

(53) Secondo l'art. 9, par. 2, direttiva n. 92/12, i livelli sono: 800 sigarette a testa, 200 sigari, 10 litri di superalcolici, 90 litri di vino, 110 di birra.

(54) Direttiva n. 92/12, art. 9, par. 2.

(55) Direttiva n. 92/12, art. 23, par. 3.

Come è stato rilevato, «le merci soggette ad accisa verrebbero probabilmente spedite ad un deposito doganale del paese dove le aliquote sono più basse, sdoganate in tale paese ed immesse al consumo nei paesi che applicano accise elevate. Inoltre, gli operatori commerciali dei paesi ad aliquote elevate che non possono avvalersi del sistema dei depositi doganali sarebbero indotti ad approvvigionarsi nei paesi con aliquote basse» (56). Problemi analoghi potrebbero sorgere, infine, dal regime di tassazione degli acquisti da parte di privati, specie nelle aree di confine. In assenza di correttivi, si potrebbero così determinare distorsioni degli scambi a favore dei paesi con diritti di accisa più bassi, nonché rischi di frode ed evasione fiscale. Da qui la necessità di prevedere misure integrative.

Una prima misura riguarda il caso in cui i prodotti, già immessi in consumo in uno Stato membro, sono detenuti a scopo commerciale in un altro Stato membro (57). Secondo quanto dispone la direttiva, nel caso in cui i prodotti sono forniti o destinati ad essere forniti o destinati all'uso all'interno di un altro Stato membro per le esigenze di un operatore che svolge in modo indipendente un'attività economica o all'uso di un organismo di diritto pubblico (58), le accise vengono rimosse, in applicazione del principio di destinazione, nello Stato membro in cui i prodotti sono detenuti (59); e sono dovute da parte della persona che effettua la fornitura, della persona che detiene i prodotti destinati ad essere forniti, o della persona alla quale i prodotti sono forniti all'interno di uno Stato membro diverso da quello in cui i prodotti sono già stati immessi in consumo, oppure, infine, da parte dell'operatore professionale o l'organismo di diritto pubblico (60).

In tale caso, i prodotti circolano tra i territori dei diversi Stati membri con uno specifico documento di accompagnamento (61).

La persona obbligata al pagamento dell'accisa deve presentare, prima della spedizione delle merci, una dichiarazione alle autorità fiscali dello Stato membro di destinazione e garantire il pagamento dei diritti di accisa; pagare i diritti di accisa dello Stato membro di destinazione secondo le modalità previste da tale Stato membro; sottoporsi ad ogni controllo che permetta all'amministrazione dello Stato membro di destinazione di accertare l'arrivo effettivo delle merci e il pagamento dei diritti di accisa di cui esse sono gravate (62).

Allo stesso tempo, i diritti di accisa pagati nel primo Stato membro vanno rimborsati secondo le modalità di cui all'art. 22, par. 3, evitando in tal modo la doppia imposizione (63).

(segue) Le vendite a distanza.

Inoltre, parallelamente a quanto disposto per le vendite a distanza in materia di Iva, si prevede che i prodotti spediti ad un consumatore finale in un altro Stato membro sono soggetti all'accisa nello Stato di destinazione e che il venditore può essere obbligato ad applicare l'accisa del paese di destinazione.

(56) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il Consiglio Europeo*, Bruxelles 1985, p. 181.

(57) Direttiva n. 92/12, art. 7, par. 1.

(58) Direttiva n. 92/12, art. 7, par. 2.

(59) Direttiva n. 92/12, art. 7, par. 1.

(60) Direttiva n. 92/12, art. 7, par. 3.

(61) Direttiva n. 92/12, art. 7, par. 4. Cfr. regolamento della Commissione n. 3649/92, 17 dicembre 1992, in GUCE L 369, 18 dicembre 1992, che riguarda il documento di accompagnamento semplificato per i prodotti soggetti ad accisa che hanno già assolto la accisa, il DAS.

(62) Direttiva n. 92/12, art. 7, par. 5.

(63) Direttiva n. 92/12, art. 7, par. 6.

Secondo la direttiva, i prodotti soggetti ad accisa acquistati da persone non aventi la qualità di depositario autorizzato o di operatore registrato o non registrato, che sono spediti o trasportati direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto, sono soggetti ad accisa nello Stato membro di destinazione (64). In tal caso, l'accisa dello Stato membro di destinazione è esigibile nei confronti del venditore al momento della fornitura. Gli Stati membri possono, però, adottare disposizioni le quali prevedano che l'accisa debba essere pagata da un rappresentante fiscale diverso dal destinatario dei prodotti; il rappresentante fiscale deve avere sede nello Stato membro di destinazione ed essere autorizzato dalle autorità fiscali di quest'ultimo (65). Il venditore, infine, deve garantire il pagamento dei diritti di accisa alle condizioni fissate dallo Stato di destinazione, prima della spedizione dei prodotti, e assicurare il pagamento dei diritti di accisa dopo l'arrivo dei prodotti (66).

Nel caso si tratti della fornitura di prodotti soggetti ad accisa e già immessi in consumo in uno Stato membro (67), i diritti di accisa corrisposti nel primo Stato membro sono rimborsati conformemente all'art. 22, par. 4 (68).

Le esenzioni ed i *duty-free shops*.

Si prevedono un serie di esenzioni comuni per i prodotti destinati a forniture nel quadro di relazioni diplomatiche o di accordi con paesi terzi o con organizzazioni internazionali (69).

Inoltre, è stata mantenuta fino, però, al 30 giugno 1999 l'esenzione per i prodotti venduti nei cd. *duty-free shops* nei porti ed aeroporti (70).

Le irregolarità e le infrazioni.

Nel caso di irregolarità o infrazioni, l'accisa deve essere pagata nello Stato membro nel cui territorio è stata commessa l'irregolarità o l'infrazione, oppure nello Stato membro in cui è stata accertata, o, in caso di mancato raggiungimento della destinazione o di impossibilità di stabilire il luogo in cui è stata commessa l'irregolarità o l'infrazione, nello Stato membro di partenza. Le relative sanzioni sono stabilite da ciascun Stato membro (71).

La cooperazione tra gli Stati membri e tra questi e la Comunità in materia di accertamento, riscossione e repressione.

Le normative sulla attuazione, fatto salvo quanto a riguardo previsto dalla direttiva, e che dunque fa parte del regime generale comune che gli Stati membri sono tenuti, senz'altro, ad applicare, sono stabilite da ciascun Stato membro. Come ha affermato la Commissione, in un documento preparatorio delle direttive in materia di accise, «per la definizione delle modalità di controllo e di sorveglianza necessarie per assicurare il rispetto delle norme nei diversi Stati membri si è fatto ampiamente ricorso al principio di sussidiarietà» (72).

(64) Direttiva n. 92/12, art. 10, par. 3.

(65) Direttiva n. 92/12, art. 10, par. 3.

(66) Direttiva n. 92/12, art. 10, par. 3, secondo capoverso.

(67) Direttiva n. 92/12, art. 10, par. 2.

(68) Direttiva n. 92/12, art. 10, par. 4.

(69) Direttiva n. 92/12, art. 23, par. 1.

(70) Direttiva n. 92/12, art. 28, par. 1.

(71) Direttiva n. 92/12, art. 20.

(72) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Regime generale e struttura delle accise nel mercato interno*, COM (90) 430 def., 16 ottobre 1990, Bruxelles 1990, punto 6.

E, però, la linea di armonizzazione scelta per gli scambi intracomunitari, secondo cui, fermo restando il principio di tassazione nel paese di destinazione, si mantiene la libertà degli Stati membri soprattutto per quanto riguarda le aliquote, ed, allo stesso tempo, si aboliscono le frontiere fiscali e, dunque, si eliminano i controlli doganali, ha comportato la necessità di predisporre nuovi sistemi amministrativi idonei a garantire i necessari controlli, onde evitare frode ed evasione fiscale. Inoltre, una situazione di libera circolazione in condizioni di diversità fiscali, quale è quella venutasi a creare in materia di accise, rende inadeguati sistemi di controllo meramente nazionali ed esige una stretta cooperazione tra le amministrazioni finanziarie dei diversi paesi, sia per far funzionare il sistema sia per preservarlo dalle frodi e dalle evasioni fiscali (73). Si sono, così, predisposte dettagliate discipline comuni su determinati aspetti, si pensi ai regolamenti sui documenti di accompagnamento prima menzionati; ma, soprattutto, si sono adottate misure volte a creare un sistema di cooperazione tra gli Stati e tra questi e la Comunità, in materia di scambi di informazione, di controlli, di raccolta di dati statistici, di lotta alle frodi in grado di far fronte all'abolizione delle frontiere e dei controlli doganali. Sicché la normativa comunitaria prevede, ai fini dell'attuazione della normativa sostanziale in materia di accise, forme di assistenza e cooperazione tra gli Stati membri e tra questi e la Comunità, che, parallelamente a quanto avviene in materia di Iva e, per gli scambi con i paesi terzi, in materia di dazi doganali, toccano, ormai, i diversi aspetti rilevanti.

Con l'adozione delle direttive del 1992, sono state previste, in materia di cooperazione tra gli Stati membri, alcune prime misure. La direttiva n. 92/12 estende anche alle accise la reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri già prevista in materia di imposte dirette e dell'Iva, di cui alla direttiva del Consiglio n. 77/799 del 19 dicembre 1977 (74). Come è noto, secondo tale direttiva le competenti autorità degli Stati membri scambiano ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, nonché ogni informazione relativa alla determinazione dell'Iva ed, ora, anche delle accise (75).

Inoltre, si prevede che gli Stati membri collaborino per introdurre controlli «per sondaggio» o «a campione» effettuati, se del caso, mediante procedure informatizzate (76).

(73) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Proposta di regolamento (Cee) del Consiglio sulla cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette*, COM (90) 183 def., 19 giugno 1990, Bruxelles 1990, Introduzione, p. 2, laddove si afferma che «La creazione di un mercato unico e l'eliminazione delle frontiere fiscali previste dal trattato implicano necessariamente una più intensa cooperazione fra le amministrazioni fiscali degli Stati membri; infatti, per questi ultimi non sarà più possibile controllare, ai fini fiscali, il movimento intracomunitario delle merci mediante le procedure doganali direttamente connesse all'attraversamento delle frontiere interne. In futuro, il sistema dei controlli dovrà impennarsi soprattutto sulla certificazione e la verifica delle contabilità degli operatori commerciali, esattamente come avviene adesso per la riscossione dell'Iva interna. In altri termini, le autorità fiscali degli Stati membri dovranno essere in grado di verificare le informazioni riguardanti acquisti o cessioni effettuati in altri Stati membri; a tal fine, è indispensabile una migliore cooperazione amministrativa fra autorità degli altri Stati membri».

(74) Direttiva n. 92/12, art. 30. Va sottolineato che con lo stesso art. 30, oltre ad estendere la direttiva n. 77/799 alle accise, significativamente se ne modifica il titolo, che così risulta il seguente: «Direttiva del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ed indirette».

(75) Direttiva n. 92/12, art. 30.

(76) Direttiva n. 92/12, art. 19, par. 6.

Queste forme di cooperazione sono state integrate via via, come è avvenuto anche per l'Iva a seguito delle disposizioni sul regime transitorio che abolivano le frontiere fiscali, da norme specifiche, fornendo, alla fine, un quadro più sistematico di cooperazione tra gli Stati membri in ordine alla raccolta dei dati statistici, allo scambio di informazione, alla riscossione, alla lotta alla frode ed alla evasione fiscale (77).

In primo luogo, ai fini della raccolta dei dati statistici, il regolamento della Commissione n. 3046/92, che modifica il regolamento «base» in materia n. 3330/91 (78), ha disposto che il sistema Intrastat, originariamente previsto soltanto in materia di Iva, si applica anche ai prodotti assoggettati alle accise, assicurando, come per l'Iva, un sistema permanente di raccolta dei dati relativi agli scambi di beni assoggettati ad accisa (79).

Inoltre, con riguardo allo scambio di informazioni sulle transazioni intracomunitarie, ed «ai fini di assicurare il corretto funzionamento dei sistemi interconnessi di controllo nel caso di merci soggette ad accisa che beneficino di sospensione di imposta» (80), la prima direttiva cd. di semplificazione n. 92/108 (81) ha aggiunto alla direttiva quadro n. 92/12 l'art. 15 *bis*, con cui si prevede che gli Stati membri dispongano, entro il 1° aprile 1993, di una base di dati elettronica contenente un registro delle persone che sono depositari autorizzati oppure operatori autorizzati, nonché un registro dei depositi fiscali, con l'attribuzione di codici di accisa a tutti gli operatori ed ai depositi fiscali; si dispone che i dati siano comunicati alle autorità competenti di ciascun Stato membro e che le persone interessate alla circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accisa siano autorizzate ad ottenere conferma delle informazioni detenute; si garantisce che le informazioni siano riservate, siano coperte dal segreto professionale e godano della protezione accordata alle informazioni analoghe dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve; in deroga, le autorità competenti dello Stato membro che ha fornito le informazioni ne permettono l'uso per altri fini nello Stato membro dell'autorità richiedente se, in base alla legislazione dello Stato membro dell'autorità a cui è stata fatta la richiesta, possano venir utilizzati a scopi analoghi, secondo il principio di reciprocità (82). In tal modo, si assicura un sistema permanente di scambio di informazioni, attraverso la raccolta dei dati e la loro trasmissione in tempi reali, relativamente

(77) Per la recezione in Italia delle disposizioni comunitarie in materia di cooperazione amministrativa, si veda l'art. 7, commi 2 e 3, del t.u. sulle accise, d.lgs. n. 504 del 1995. Secondo il comma 2, «Nei casi di riscossione di accisa, conseguente a irregolarità o infrazione relativa a prodotti provenienti da altro Stato membro, l'amministrazione finanziaria informa le competenti autorità del paese di provenienza (che riprende l'art. 20 della direttiva n. 92/12). Secondo il comma 3, «Lo scambio e l'utilizzazione di informazioni necessarie per l'attuazione della cooperazione amministrativa con gli altri Stati membri, nonché le azioni di mutua assistenza amministrativa con i medesimi Stati e con i servizi antifrode dell'Unione europea, avvengono in conformità delle disposizioni comunitarie e con l'osservanza delle modalità previste dai competenti organi comunitari.».

(78) Regolamento della Commissione n. 3046/92, 22 ottobre 1992 in GUCE L 307, 23 ottobre 1992, recante disposizioni di applicazione e modificazione del regolamento n. 3330/91 del Consiglio relativo alle statistiche sugli scambi di beni fra Stati membri.

(79) Regolamento n. 3046/92, art. 2, par. 2.

(80) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Proposta di regolamento (Cee) del Consiglio sulla cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette*, COM (90) 183 def., 19 giugno 1990, Bruxelles 1990, Introduzione, p. 4.

(81) Direttiva del Consiglio n. 92/108, 14 dicembre 1992, che modifica la direttiva n. 92/12, 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

(82) Direttiva n. 92/108, art. 1.

alle transazioni intracomunitari di beni assoggettati ad accisa (83). A tali fini, analogamente a quanto previsto in materia di Iva in tema di scambio di informazioni dal regolamento n. 218/92, è stato istituito un sistema di raccolta dei dati specifico delle accise il SEED (*System for Exchange Excise Data*). Come per l'Iva, il coordinamento a livello comunitario è affidato al Comitato permanente per la cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette di cui all'art. 10 del regolamento n. 218/92.

Poi, in tema di controlli a campione, la seconda direttiva cd. di semplificazione n. 94/74 (84) ha aggiunto alla direttiva quadro n. 92/12 l'art. 15 *ter*, secondo cui le autorità competenti di uno Stato membro possono chiedere informazioni complementari rispetto a quelle di cui all'art. 15 *bis*; nel caso di un tale scambio di informazioni, se la legislazione di uno Stato membro lo consenta, si può procedere alla consultazione delle persone interessate; le informazioni in tal modo acquisite sono soggette alle disposizioni della direttiva n. 77/799 relative alle protezioni dei dati (85).

Quindi, in materia di riscossione, sempre a seguito di una modifica apportata dalla direttiva n. 92/108 (86), è stato aggiunto alla direttiva n. 92/12 l'art. 30 *bis* che prevede l'estensione dell'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti, di cui alla direttiva 76/308, modificata dalla direttiva n. 79/1071, anche alle accise sui tabacchi, le bevande alcoliche e gli oli minerali (87).

Infine, in tema di lotta contro le frodi, va segnalata la cooperazione nella lotta contro le frodi attraverso un sistema di comunicazione tra le autorità investigative degli Stati membri, da attuare secondo un sistema denominato «SCENT fiscale», operativo dal 1993, che si ispira alla rete SCENT (*System Customs Enforcement Network*) esistente in materia doganale. Si tratta di una rete informatica che ha la funzione di consentire in tempo reale lo scambio mirato, tra le amministrazioni interessate e tra queste e la Commissione, di informazioni relative a casi sospetti o accertati di frode in materia di Iva e di accise (88).

(83) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Proposta di regolamento (Cee) del Consiglio sulla cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette*, COM (90) 183 def., 19 giugno 1990, Bruxelles 1990, Introduzione, p. 5, laddove si afferma che «lo scopo del provvedimento consiste nel dare ad ogni Stato membro ragionevoli garanzie che le imposte contabilizzate da suoi operatori commerciali per gli acquisti effettuati in altri Stati membri siano verificate e che i beni destinati all'esportazione non siano riversati nel mercato interno e che non si faccia uso di fatture o numeri di registrazione falsi. È importante sottolineare che i meccanismi di cooperazione amministrativa che si vogliono istituire non hanno, di per se stessi, vocazione a combattere la frode fiscale, anche se, beninteso, indizi di frode potranno emergere nel corso dei controlli».

(84) Direttiva del Consiglio n. 94/74, 22 dicembre 1994, che modifica la direttiva n. 92/12, 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, in GUCE L 365, 31 dicembre 1994.

(85) Direttiva n. 94/74, art. 1, n. 6.

(86) Direttiva del Consiglio n. 92/108, 14 dicembre 1992, che modifica la direttiva n. 92/12, 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

(87) Direttiva n. 94/74, art. 1, n. 9.

(88) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo. Applicazione del regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (Iva)*, Doc. (COM) (94) 262 def., 23 giugno 1994, Bruxelles 1994, par. 4.3, laddove si aggiunge che «Lo Scent fiscale è particolarmente interessante quando si tratta di prodotti soggetti ad una forte imposizione, come le bevande alcoliche ed i tabacchi, sui quali gravano contemporaneamente Iva ed

Il comitato delle accise.

La direttiva n. 92/12 ha istituito, infine, un comitato delle accise, composto da rappresentanti degli Stati membri e presieduto da un rappresentante della Commissione, con il compito di partecipare alla predisposizione delle misure necessarie per l'attuazione delle prescrizioni della direttiva e di esaminare e valutare l'applicazione della direttiva (89).

3. I tabacchi.

Il legislatore comunitario, una volta stabilito il regime generale, ha fissato, con direttive specifiche, le ulteriori discipline relative alla struttura ed alle aliquote delle accise sui tabacchi, gli oli minerale, l'alcole e le bevande alcoliche. Vediamo, ora, singolarmente le diverse accise, a cominciare da quella sui tabacchi lavorati.

In tutti gli ambiti, fino alla svolta del 1992, i contrasti tra gli Stati hanno rappresentato un ostacolo insormontabile all'adozione di qualsiasi provvedimento di armonizzazione, tranne che per i tabacchi lavorati, laddove, invece, le nuove misure sono intervenute in un contesto legislativo preesistente. Quello dei tabacchi lavorati, tra i prodotti presi in considerazione dalle misure di armonizzazione del 1992, era, infatti, l'unico in cui si era riusciti a fare qualcosa.

La disciplina comunitaria, a seguito delle misure approvate nel 1992, si articola così come segue: in primo luogo, restano in vigore le norme precedentemente adottate, ed in particolare: la direttiva n. 72/464 che detta disposizioni generali relative alle accise in ordine a tutte le categorie di tabacchi lavorati e disposizioni particolari relative alla struttura della accisa applicabile alle sole sigarette, e la direttiva n. 79/32, che definisce i vari tipi di tabacchi lavorati; quindi, sui diversi aspetti, sono intervenute le misure del 1992, in ordine alle disposizioni generali, con le modifiche apportate dalla direttiva n. 92/78 ed, in ordine alle imposte sulle sigarette e sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette, con la previsione di accise minime comuni, rispettivamente con le direttive n. 92/79 e n. 92/80 (90).

I problemi che, nella prospettiva del legislatore comunitario, si pongono in tema di tassazione dei tabacchi lavorati nello spazio comunitario sono molteplici e non di secondaria importanza. La situazione in materia, fin dall'inizio, era, e resta ancora per la verità, caratterizzata da profonde diversità nei diversi paesi membri, indotte da ragioni, variamente percepite, di politica economica e sociale, in particolare di tutela della salute, e di gettito. Tutto ciò è complicato dal fatto che nello spazio comunitario vi sono, da una parte, paesi, tra cui alcuni tradizionalmente produttori di tabacco, che applicano forme di tassazione miste, ma prevalentemente proporzionali o *ad valorem* e più basse, così da risultare protezionistiche rispetto ai trattamenti riservati ai tabacchi lavorati di origine straniera, basati su tabacco di

accisa». Il coordinamento a livello comunitario è assicurato dall'Unità di coordinamento lotta antifrode (UCLAF) di tutte le attività dirette alla prevenzione ed alla repressione delle frodi in materia doganale, di politica agricola, di fondi strutturali, di fiscalità indiretta.

(89) Direttiva n. 92/12, art. 24.

(90) Per il recepimento in Italia si veda il d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con la l. 29 ottobre 1993, n. 427 che per i tabacchi lavorati rinvia alle norme già in vigore ed in particolare agli artt. 45 ss. della l. 17 luglio 1942 n. 907 ed alla l. 7 marzo 1985, n. 76. Il testo unico sulle accise approvato successivamente, infatti, oltre alle disposizioni generali, riguarda le accise sugli oli minerali, sugli alcoli e bevande alcoliche, ma non quelle sui tabacchi che restano regolate a parte appunto dalla normativa citata.

produzione estera, specie degli Stati Uniti, più pregiato; e dall'altra, paesi che non sono produttori di tabacco e che adottano tassazioni, anche essi, miste, ma prevalentemente specifiche e sensibilmente più elevate, senza fare una distinzione tra tabacchi lavorati, basati su materia prima a coltivazione nazionale o estera. Una situazione ben lontana dal soddisfacimento degli obiettivi comunitari della libera circolazione delle merci, della libera concorrenza in un mercato unico.

Le misure di armonizzazione adottate nel tempo, a partire dal 1972, e così anche le più recenti del 1992, sono intervenute sia sulla struttura, sia sui tassi, ma lasciando, su entrambi gli aspetti, larghi margini di discrezionalità agli Stati membri, tali, nel nuovo quadro delle misure generali comuni già descritte, da non intaccare sostanzialmente la situazione della tassazione dei tabacchi lavorati nei diversi Stati membri; ciò in coerenza con un criterio guida del processo di armonizzazione in materia che è stato quello di minimizzare le conseguenze in tema di gettito per i diversi Stati membri.

La legislazione comunitaria preesistente.

Per quanto riguarda la legislazione comunitaria preesistente, la direttiva n. 72/464 (91) prevedeva una armonizzazione per tappe delle strutture delle imposte sui tabacchi lavorati e combinava un'imposta proporzionale con una specifica il cui importo andava fissato da ciascuno degli Stati membri secondo criteri comunitari. Nella prima applicazione, riferita alle sole sigarette, adottava un regime comune in parte specifico ed in parte *ad valorem* così articolato: si disponeva che l'imposta specifica, calcolata per unità di prodotto, non fosse inferiore al 5%, né superiore al 75% dell'importo cumulativo dell'imposta *ad valorem* e di quella specifica (Iva esclusa) con riferimento alle sigarette appartenenti alla classe di prezzo più richiesta; si prescriveva, quindi, che gli Stati membri potessero riscuotere una imposta di consumo minima non superiore al 90% dell'importo cumulativo dell'imposta proporzionale e di quella specifica. La prima applicazione veniva, successivamente, più volte prorogata. Con la seconda tappa, di cui alla direttiva n. 77/805 (92), a partire dal 1° luglio 1978 fino al 31 dicembre 1980, poi divenuta definitiva, veniva previsto che l'imposta specifica sulle sigarette fosse da stabilirsi tra il 5 ed il 55% dell'importo cumulativo dell'imposta *ad valorem* e di quella specifica (questa volta, Iva compresa). La direttiva n. 79/32 (93), a sua volta, conteneva le definizioni comuni ai vari tipi di tabacchi lavorati,

Le nuove misure.

Questa era la situazione in vigore precedentemente al 1992; con le nuove misure si è estesa l'applicazione dell'accisa armonizzata agli altri tipi di tabacchi lavorati e, in vista della abolizione delle frontiere fiscali, si sono introdotte una serie di discipline di carattere generale e specifico, che, pure innovando rispetto alla precedente normativa, hanno, comunque, mantenuta un'ampia libertà agli Stati membri in ordine al tipo di accisa, specifica o proporzionale e alla loro combinazione, nonché alla elevatezza del tributo da applicare. In

(91) Direttiva del Consiglio n. 72/464, 19 dicembre 1972, relativa alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi manifatturati, in GUCE L 303, 31 dicembre 1972.

(92) Direttiva del Consiglio n. 77/805, 19 dicembre 1977, che modifica la direttiva 72/464/Cee relativa alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi manifatturati, in GUCE L 338, 28 dicembre 1977;

(93) Direttiva del Consiglio n. 79/32, 18 dicembre 1978, relativa alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati, in GUCE L 10, 16 gennaio 1979.

particolare, per quanto riguarda le aliquote, dopo aver puntato ad obiettivi più ambiziosi, si erano proposte nel 1987 aliquote comuni ai fini di unificare il carico fiscale nei diversi paesi, con la conseguenza che alcuni paesi avrebbero dovuto abbassare ed altri aumentare la tassazione (94), e poi, nel 1989, aliquote obiettivo a cui portare tutti gli Stati membri e da realizzare gradualmente nel tempo (95), si è lasciati liberi gli Stati membri di scegliere e di combinare tra loro aliquote specifiche e proporzionali e di fissarne la misura nell'ambito di ampie oscillazioni, ai fini di non alterare, in modo percepibile, il gettito che i singoli Stati membri ricavano da tali tributi e di lasciarli liberi nella determinazione delle politiche e delle finalità extrafiscali che perseguono.

La direttiva n. 92/78 e le disposizioni generali relative alle accise in ordine a tutte le categorie di tabacchi lavorati.

La direttiva n. 92/78 (96) relativa alla armonizzazione della struttura della accisa sui tabacchi lavorati modifica taluni articoli delle direttive n. 72/464 e n. 79/32. In particolare, esclude dalla definizione di tabacchi lavorati il tabacco da fiuto e quello da masticare, per cui i tabacchi lavorati risultano distinti nelle seguenti categorie: sigarette, sigari e sigaretti, ed, infine, tabacco da fumo, che comprende il tabacco trinciato a taglio fino, da usarsi per arrotolare le sigarette e gli altri tabacchi da fumo; inoltre, in relazione all'abolizione delle frontiere fiscali, modifica la nozione di importazione e d'immissione in consumo; infine, prevede che possono essere esentati dall'accisa o ottenere rimborsi i tabacchi lavorati che siano denaturati ed usati a fini industriali od orticoli, distrutti sotto sorveglianza amministrativa, destinati esclusivamente a prove scientifiche ed a prove relative alla qualità dei prodotti, riutilizzati dal produttore (97).

La direttiva n. 92/79 e le disposizioni relative alla accisa sulle sigarette.

La direttiva n. 92/79 (98) fissa un'accisa minima globale per le sigarette. In particolare, dispone che a decorrere dal 1° gennaio 1993, gli Stati membri applicano le seguenti imposte di consumo: un'accisa specifica per unità di prodotto; un'accisa *ad valorem* calcolata sulla base del prezzo di vendita al minuto; un'Iva proporzionale al prezzo di vendita al minuto (99) e che ciascun Stato membro applica un'accisa minima globale (specifica più *ad valorem*, Iva esclusa), la cui incidenza è fissata (e dunque non inferiore) al 57% del prezzo di vendita al minuto (imposte comprese) delle sigarette appartenenti alla classe di prezzo più richiesta (100); questo criterio va integrato con la disposizione che prevede un rapporto tra imposta specifica ed imposta proporzionale di cui alla direttiva n. 72/464 e successive

(94) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987.

(95) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989, punti 21 e 22.

(96) Direttiva del Consiglio n. 92/78, 19 ottobre 1992, che modifica le direttive 72/464/CEE e 79/32/CEE relative alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati, in GUCE L 316, 31 ottobre 1992.

(97) Direttiva n. 92/78, art. 1.

(98) Direttiva del Consiglio n. 92/79, 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette, in GUCE L 316, 31 ottobre 1992.

(99) Direttiva n. 92/79, art. 1, par. 2.

(100) Direttiva n. 92/79, art. 2.

modificazioni, secondo cui l'imposta specifica è da stabilirsi tra il 5 ed il 55% dell'importo cumulativo dell'imposta *ad valorem* e di quella specifica (Iva compresa) (101). Si prevede, infine, una deroga limitata nel tempo a favore della Spagna ed un regime speciale per il Portogallo.

Ogni due anni, infine, il Consiglio, sulla base di una relazione della Commissione, procederà al riesame delle aliquote previste dalla direttiva (102). La prima relazione è stata presentata nel 1995 (103).

La direttiva n. 92/80 e le disposizioni relative alla accisa sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette.

La direttiva n. 92/80 (104) fissa una accisa minima per i tabacchi lavorati diversi dalle sigarette ed intende garantire un'incidenza fiscale armonizzata per tutti i prodotti appartenenti alla stessa categoria di tabacchi lavorati.

Secondo la direttiva sono soggetti all'accisa minima i sigari ed i sigaretti; i tabacchi trinciati a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette; ed, infine, gli altri tabacchi da fumo (tenendo da parte il tabacco da fiuto e da masticare) (105); le diverse categorie sono identificate secondo le definizioni date dalla direttiva n. 79/32 (106).

Nel prevedere la tassazione, gli Stati membri conservano, anche qui, una ampia sfera di discrezionalità nello scegliere il tipo di accisa: *ad valorem*, specifica o mista, da applicare; per quanto riguarda i tassi si fissa una soglia minima, secondo i diversi prodotti; non si fa più riferimento invece ad una aliquota obiettivo.

A decorrere dal 1° gennaio 1993, gli Stati membri applicano un'accisa che può essere: *ad valorem*, calcolata sulla base dei prezzi massimi di vendita al minuto di ciascun prodotto, determinati liberamente dai produttori stabiliti nella Comunità e dagli importatori di paesi terzi; oppure specifica per quantitativo; oppure mista, contenente un elemento *ad valorem* ed un elemento specifico; purché l'accisa globale, espressa in percentuale o con un importo per kg. o per numero di pezzi, sia per lo meno pari (non inferiore) alle aliquote minime o agli importi minimi fissati per i sigari ed i sigaretti, al 5% dei prezzi di vendita al minuto, imposte comprese o ecu 7 per 1.000 pezzi o per chilogrammo; per i tabacchi da fumo trinciati a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette al 30% dei prezzi di vendita al minuto, imposte comprese o ecu 20 per chilogrammo; per gli altri tabacchi da fumo, al 20% dei prezzi di vendita al minuto, imposte comprese o ecu 15 per chilogrammo (107).

(101) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, p. 13 s.

(102) Direttiva n. 92/79, art. 4.

(103) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, punto 3, laddove con riguardo alle sigarette si rileva l'esigenza di riesaminare le aliquote dell'accisa (si tenga conto che nella prospettiva comunitaria si dovrebbero aumentare i minimi in ragione di esigenze di tutela della salute e avvicinare le aliquote in ragione di esigenze del mercato unico), anche se, nella fase attuale, non si raccomanda alcun adeguamento.

(104) Direttiva del Consiglio n. 92/80, 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette, in GUCE L 316, 31 ottobre 1992.

(105) Direttiva n. 92/80, art. 1.

(106) Direttiva n. 92/80, art. 2.

(107) Direttiva n. 92/80, art. 3, par. 1.

Le aliquote e gli importi appena indicati, sono validi per tutti i prodotti appartenenti al tipo di tabacchi lavorati in questione, senza distinzione all'interno di ogni tipo per quanto concerne la qualità, la presentazione, l'origine del prodotto, i materiali utilizzati, le caratteristiche delle imprese interessate o qualsiasi altro criterio (108).

Si prevede una deroga limitata nel tempo a favore dell'Italia e della Spagna.

Ogni due anni il Consiglio, sulla base di una relazione della Commissione, procede al riesame delle aliquote previste dalla direttiva ed adotta, deliberando all'unanimità, le opportune variazioni, tenendo conto del corretto funzionamento del mercato interno e degli obiettivi del trattato (109). La prima relazione è stata presentata nel 1995 (110).

4. Gli oli minerali.

La tassazione dei prodotti petroliferi è rilevante, allo stesso tempo, ed in misura più marcata che per i tabacchi e le bevande alcoliche, per un verso, sotto il profilo delle politiche economiche e sociali: dalla politica industriale, a quella dei trasporti, dell'energia e della tutela dell'ambiente, e, per un altro verso, sotto il profilo del gettito e delle politiche di bilancio, in quanto assicura notevoli entrate agli Stati.

Si tratta di esigenze potenzialmente conflittuali che sono diversamente sentite da parte dei diversi Stati membri e che, in ordine ai principali prodotti petroliferi ed ai principali impieghi (come carburanti, come combustibili, per usi industriali), fanno sì che le discipline nei diversi paesi europei si presentino altamente differenziate.

Anche a tale riguardo, agli inizi degli anni '70, la Comunità si era prefissa di intervenire, ma senza successo.

La svolta si è avuta con il Libro bianco del 1985 ed in particolare con le proposte del 1987 (111) e del 1989 (112), che, in vista del raggiungimento dell'obiettivo di eliminare le frontiere fiscali, prospettavano un insieme di discipline anche in materia di diritti di accisa sugli oli minerali, poi approvate nel 1992.

Così, per quanto riguarda gli oli minerali, nel quadro del regime generale dei prodotti soggetti ad accisa, la normativa si articola in due direttive, una, la direttiva n. 92/81 relativa alla struttura, che disciplina l'accisa armonizzata che si applica agli oli minerali, l'altra, la direttiva n. 92/82 relativa alle aliquote minime applicabili a taluni oli minerali (113).

(108) Direttiva n. 92/80, art. 3, par. 2.

(109) Direttiva n. 92/80, art. 4.

(110) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, punto 3, laddove si rileva la necessità di riservare una attenzione maggiore ai rapporti intercorrenti tra i diversi tipi di tabacchi lavorati, tenendo anche conto di considerazione di salute pubblica che indurrebbero ad aumentare l'imposizione sul tabacco da usarsi per arrotolare le sigarette.

(111) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987.

(112) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989, punti 21 e 22.

(113) Per il recepimento in Italia si vedano gli artt. 21-26 del testo unico sulle accise, d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

La direttiva n. 92/81 relativa all'armonizzazione delle strutture. Il campo di applicazione.

La direttiva sulla struttura n. 92/81 (114), in primo luogo, individua il campo di applicazione dell'accisa armonizzata per i prodotti a base di olio minerale, definiti rifacendosi alla nomenclatura combinata in materia doganale; viene, in tal modo, coperta una vasta gamma di prodotti utilizzati come combustibili, come carburanti ed additivi ed i relativi prodotti sostitutivi (115).

Ad alcuni di questi ed, in particolare, la benzina con e senza piombo, il gasolio, l'olio pesante combustibile, il gas di petrolio liquefatto e il metano, il cherosene, si applicano i livelli di accisa previsti dalla direttiva n. 92/82 sulle aliquote. Tutti gli altri prodotti considerati oli minerali sono assoggettati all'accisa solo se sono destinati ad essere utilizzati, se sono messi in vendita o se sono utilizzati come combustibili o come carburanti. In tal caso, l'aliquota del diritto esigibile è fissata, alla stregua della direttiva n. 92/82, a seconda dell'uso, al livello applicabile al combustibile o al carburante per motori equivalenti (116).

Inoltre, qualsiasi altro prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti è tassato, alla stregua della direttiva n. 92/82, come carburante (117).

E poi, qualsiasi altro idrocarburo, ad esclusione del carbone, della lignite, della torba o di qualsiasi altro idrocarburo solido simile o del gas naturale, destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato per riscaldamento, è tassato secondo l'aliquota applicabile all'olio minerale equivalente (118).

Va sottolineato che, mentre tutti i carburanti tra loro in concorrenza rientrano nell'ambito di applicazione dell'accisa, anche se poi sono previsti trattamenti differenziati secondo i tipi di carburante: ad esempio, la benzina da un lato, ed i carburanti diesel, dall'altro, per quanto riguarda i combustibili per riscaldamento, alcuni prodotti sono soggetti ad accisa, mentre altri, ad esempio il gas naturale ed il carbone, in concorrenza diretta con i primi, non lo sono (119).

Infine, il carbone, la lignite, la torba o qualsiasi altro idrocarburo solido simile o il gas naturale possono, conformemente, del resto, a quanto stabilito a riguardo di ulteriori tassazioni nella direttiva quadro n. 92/12, essere assoggettati ad altre imposizioni che gli Stati

(114) Direttiva del Consiglio n. 92/81, 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali, in GUCE L 316, 31 ottobre 1992.

(115) Direttiva n. 92/81, art. 2, par. 1.

(116) Direttiva n. 92/81, art. 2, par. 2.

(117) Direttiva n. 92/81, art. 2, par. 3.

(118) Direttiva n. 92/81, art. 2, par. 3.

(119) Sulle implicazioni di tale scelta, cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, punto 3, laddove, con riguardo ai combustibili per riscaldamento, si rileva che l'assenza di accisa su taluni prodotti concorrenziali pone problemi simili a quelli determinati dal vino nel settore dei prodotti alcolici - si ricorda che mentre in taluni casi (tabacchi e carburanti) tutti i prodotti in concorrenza sono soggetti ad accisa; in altri (bevande alcoliche e combustibili per riscaldamento appunto) taluni prodotti potenzialmente in concorrenza sono soggetti ad aliquote minime eguali a zero (il vino) o non sono affatto soggetti ad accisa (gas naturale e carbone per riscaldamento) -; in questi casi, rileva la Commissione, p. 10, si possono aspettare distorsioni della concorrenza; anche se si conclude nel senso che qualsiasi intervento in questo campo è rinviato in attesa di discussioni e valutazioni ulteriori.

membri possano o vogliano prevedere, purché non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera (120).

Le esclusioni.

La direttiva, poi, precisa che il consumo di oli minerali all'interno di uno stabilimento di produzione di oli minerali non è considerato un fatto generatore dell'accisa fintantoché esso sia effettuato per i fini della produzione; tra questi non si considera, però, tale il consumo effettuato per la propulsione di veicoli a motore (121).

La determinazione dell'importo dell'accisa.

In ciascuno Stato membro gli oli minerali sono soggetti ad una accisa specifica calcolata per 1.000 litri di prodotti ad una temperatura di 15° Celsius (122); gli Stati membri possono calcolare l'accisa specifica per gli oli pesanti combustibili, il gas di petrolio liquefatto ed il metano in un modo diverso, anche se devono effettuare il calcolo sempre in proporzione alle quantità (123).

Le esenzioni e le riduzioni di imposta.

Il legislatore comunitario prevede che gli Stati membri, alle condizioni da essi stabilite ai fini di garantire una agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi, debbono obbligatoriamente esentare gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento; quelli forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione aerea diversa dalla aviazione privata da diporto (124); ed, infine, gli oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), ma non in imbarcazioni private da diporto (125). A riguardo, occorre domandarsi se il termine esenzione è da intendersi in senso tecnico, vale a dire di non applicare il tributo, ovvero in senso generico, per cui i singoli Stati possono prevedere altre tecniche di agevolazione, diverse dall'esenzione, ad esempio una riduzione della base imponibile o dell'aliquota. Si ritiene si debba trattare sempre di non tassazione; la disposizione, cioè, va intesa come obbligo degli Stati di non tassare in determinate ipotesi; altre soluzioni da parte di singoli Stati sarebbero distorsive ed altererebbero il mercato interno.

Gli Stati membri possono, inoltre, prevedere esenzioni o riduzioni totali o parziali dell'aliquota di accisa agli oli minerali usati sotto controllo fiscale nel settore della produzione di elettricità e nelle centrali combinate termoelettriche; per la navigazione su vie navigabili interne, eccettuata la navigazione privata da diporto; nel settore dei trasporti ferroviari passeggeri e di merci; nel settore di progetti pilota per lo sviluppo tecnologico di prodotti meno inquinanti, in particolare per quanto riguarda i combustibili ottenuti da risorse rinnovabili; nel settore della produzione, sviluppo, collaudo e manutenzione di aeromobili e navi; esclusivamente nei lavori agricoli o orticoli nonché nella silvicoltura e nella piscicoltura d'acqua dolce; e, infine, per quanto riguarda operazioni di dragaggio di vie navigabili e porti

(120) Direttiva n. 92/81, art. 2, par. 3, secondo capoverso.

(121) Direttiva n. 92/81, art. 4, par. 3.

(122) Direttiva n. 92/81, art. 3, par. 1.

(123) Direttiva n. 92/81, art. 3, par. 2.

(124) Gli Stati membri possono limitare l'ambito di questa agevolazione fiscale alle forniture di carboturbi.

(125) Direttiva n. 92/81, art. 8, par. 1.

(126). In questo caso, saranno gli Stati membri a decidere la tecnica e la misura dell'agevolazione che desiderano; e così, il riferimento a esenzioni o riduzioni di aliquota non è da intendere in modo tassativo.

Gli Stati membri possono anche applicare un'aliquota di imposizione ridotta al gasolio, e/o al gas di petrolio liquefatto e/o al metano e/o al cherosene utilizzati sotto controllo fiscale, sempre che l'aliquota applicata non sia inferiore all'aliquota minima prescritta nella direttiva 92/82, per quanto riguarda totalmente o parzialmente gli usi industriali e commerciali relativi ai motori fissi; agli impianti ed i macchinari usati in cantieri edili, le opere di ingegneria civile ed i lavori pubblici; ai veicoli che sono destinati ad essere utilizzati al di fuori della rete stradale o che non hanno ricevuto un'autorizzazione a circolare prevalentemente sulla rete stradale pubblica (127). La disposizione va intesa come facoltà riconosciuta agli Stati membri di prevedere trattamenti agevolativi in queste determinate ipotesi, ma soltanto nella modalità e nei limiti tassativamente indicati.

Il Consiglio può autorizzare, deliberando all'unanimità, uno Stato membro ad introdurre ulteriori esenzioni o riduzioni in base a considerazioni politiche specifiche. A tal fine gli Stati membri debbono seguire una particolare procedura (128). Anche in questo caso, trattandosi di provvedimenti agevolativi previsti dai singoli Stati membri, questi possono prevedere qualsiasi tecnica agevolativa ritengano opportuna.

Sono, inoltre, previste procedure di riesame della situazione relative ad alcune categorie di agevolazioni da parte del Consiglio (129).

Infine, la direttiva prevede una norma sui controlli, secondo cui il Consiglio adotta norme comunitarie per la colorazione o la marcatura degli oli minerali esenti da accisa e soggetti ad un'aliquota ridotta in quanto combustibile o carburante (130). A tal fine è stata presentata una proposta di direttiva, sottoposta al Consiglio nel dicembre 1993, ma finora non è stata ancora approvata (131).

(126) Direttiva n. 92/81, art. 8, par. 2.

(127) Direttiva n. 92/81, art. 8, par. 6.

(128) Direttiva n. 92/81, art. 8, par. 4. Con riguardo alle riduzioni delle aliquote d'accisa o esenzioni dell'accisa già esistenti, per le quali gli Stati membri avevano informato la Commissione della loro intenzione di continuare ad applicarle, senza determinare opposizione da parte degli altri Stati membri, all'uopo informati, contestualmente all'approvazione della direttiva, il Consiglio approvava, nella stessa data, la decisione n. 92/510, con la quale si autorizzavano, conformemente alla procedura prevista all'art. 8, par. 4, gli Stati membri ad applicare a determinati oli minerali utilizzati per fini specifici le già esistenti riduzioni delle aliquote d'accisa o esenzioni dell'accisa, decisione del Consiglio n. 92/510, 19 ottobre 1992, che autorizza gli Stati membri ad applicare a determinati oli minerali utilizzati per fini specifici le già esistenti riduzioni delle aliquote d'accisa o esenzioni dell'accisa, conformemente alla procedura prevista all'art. 8, par. 4, della direttiva n. 92/81, in GUCE L 316, 31 ottobre 1992.

(129) Direttiva n. 92/81, art. 8, parr. 6 e 7. Il Consiglio, entro il 31 dicembre 1996, riesamina la situazione relativa alle agevolazioni, previste dall'art. 8, par. 4, le agevolazioni autorizzate, e decide in ordine alla loro abolizione, modifica o estensione parziale o totale; ed entro il 31 dicembre 1997, riesamina la situazione relative alle misure agevolative previste dall'art. 8, par. 1, lett. b), relative agli oli minerali forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione aerea diversa dalla aviazione privata da diporto, ed all'art. 8, par. 2, lett. b) relativa agli oli minerali usati per la navigazione su vie navigabili interne, eccettuata la navigazione privata da diporto, e decide se occorre sopprimerle o modificarle, tenendo conto dei costi esterni causati da questi mezzi di trasporto e delle implicazioni ecologiche.

(130) Direttiva n. 92/81, art. 9.

(131) Proposta di direttiva COM'(93) 352 def., in GUCE C 15, 18 gennaio 1994.

La direttiva n. 92/82 relativa all'armonizzazione delle aliquote.

Per quanto riguarda le aliquote, dopo aver puntato ad obiettivi più ambiziosi, si erano proposte nel 1987 aliquote comuni ai fini di unificare il carico fiscale nei diversi paesi, con la conseguenza che alcuni paesi avrebbero dovuto abbassare ed altri aumentare la tassazione (132), e poi, nel 1989, aliquote obiettivo a cui portare tutti gli Stati membri e da realizzare gradualmente nel tempo (133), ci si è fermati a prevedere una aliquota specifica minima, tenuta molto bassa, differenziata per i diversi prodotti e per i diversi usi, carburante, riscaldamento, industriale, ai fini di non alterare in modo drastico, il gettito che i singoli Stati membri ricavano da tali tributi e di lasciarli liberi nella determinazione delle politiche e delle finalità extrafiscali che perseguono.

La direttiva n. 92/82 (134) fissa le aliquote minime di accisa sugli oli minerali e prescrive che esse abbiano carattere specifico in relazione ad un determinato quantitativo dei prodotti imponibili; dispone che, a partire dal 1° gennaio 1993, gli Stati membri possano applicare (solo) aliquote di accisa sugli oli minerali uguali o superiori alle aliquote minime prescritte (135); prevede che i diritti di accisa riguardano i seguenti oli minerali: la benzina con e senza piombo, il gasolio, l'olio pesante combustibile, il gas di petrolio liquefatto e il metano, il cherosene (136).

Con riguardo alle benzine, si stabiliscono, con trattamenti differenziati per ragioni di politica ambientale, le seguenti aliquote minime: per la benzina con piombo l'aliquota minima di 337 ecu per 1.000 litri e per la benzina senza piombo l'aliquota minima è fissata a 287 ecu per 1.000 litri, prevedendo in tal modo un trattamento preferenziale in rapporto alla benzina con piombo considerata più inquinante (137).

Con riguardo ai diversi tipi di gasolio, si prevedono, con trattamenti differenziati secondo gli usi, fino ad una aliquota minima zero per gli usi per riscaldamento, le seguenti aliquote: per il gasolio usato come carburante (per autotrazione, prevalentemente merci), l'aliquota minima è fissata a 245 ecu per 1.000 litri; per il gasolio per usi industriali e commerciali, di cui all'art. 8, par. 3, della direttiva n. 92/81, l'aliquota minima è fissata a 18 ecu per 1.000 litri; per il gasolio per riscaldamento, l'aliquota minima è fissata a 18 ecu per 1.000 litri; autorizzando, allo stesso tempo, gli Stati membri che non applicano accisa sul gasolio da riscaldamento a continuare ad applicare l'aliquota zero, a condizione che applichino una tassa di controllo di 5 ecu per 1.000 litri, da portare, se il Consiglio decide in tal senso, a 10 ecu a partire dal 1° gennaio 1995 (138).

Con riguardo all'olio pesante combustibile l'aliquota minima è fissata a 13 ecu per 1.000 chilogrammi (139).

(132) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987.

(133) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989, punti 21 e 22.

(134) Direttiva del Consiglio n. 92/82, 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali, in GUCE L 316, 31 ottobre 1992.

(135) Direttiva n. 92/82, art. 1.

(136) Direttiva n. 92/82, art. 2.

(137) Direttiva n. 92/82, artt. 3 e 4.

(138) Direttiva n. 92/82, art. 5.

(139) Direttiva n. 92/82, art. 6.

Con riguardo al gas di petrolio liquefatto e al gas naturale (metano) si stabiliscono, con trattamenti differenziati secondo gli usi, fino ad una aliquota minima zero per gli usi per riscaldamento, le seguenti aliquote minime: per il gas di petrolio liquefatto e al gas naturale utilizzati come carburante, l'aliquota minima è fissata a 100 ecu per 1.000 chilogrammi. per il gas di petrolio liquefatto e al gas naturale per usi industriali e commerciali, di cui all'art. 8, par. 3, della direttiva n. 92/81, l'aliquota minima è fissata a 36 ecu per 1.000 chilogrammi; per il gas di petrolio liquefatto e al gas naturale utilizzati per il riscaldamento, l'aliquota minima è fissata a 0 ecu per 1.000 chilogrammi (140).

Con riguardo al cherosene, si istituisce una aliquota minima, con trattamenti differenziati secondo gli usi: per il cherosene utilizzato come carburante, l'aliquota minima è fissata a 245 ecu per 1.000 litri; per il cherosene per usi industriali e commerciali, di cui all'art. 8, par. 3, della direttiva n. 92/81, l'aliquota minima è fissata a 18 ecu per 1.000 litri; per il cherosene per riscaldamento, l'aliquota minima è fissata a 0 ecu per 1.000 litri (141).

Sono, quindi, disposte deroghe, limitate nel tempo, fino al 31 dicembre 1994, a favore del Lussemburgo e della Grecia e, art. 9, regimi speciali per alcune regioni del Portogallo e della Grecia (142).

Si prevede, infine, un riesame periodico delle aliquote; secondo l'articolo ogni due anni il Consiglio proceda ad un riesame delle aliquote minime ed adotta, deliberando all'unanimità, un loro eventuale adeguamento, tenendo conto del corretto funzionamento del mercato interno, del valore reale delle aliquote di accisa e degli obiettivi del trattato (143). La prima relazione è stata presentata nel 1995 (144).

5. L'alcole e le bevande alcoliche.

I problemi in materia di tassazione delle bevande alcoliche nello spazio comunitario sono molteplici, in ragione delle marcate differenze di trattamento che si riscontrano nei diversi paesi, le quali comportano una distorsione dei traffici, soprattutto, date le caratteristiche dei prodotti in considerazione, nelle zone di confine. Tra le tante, le principali disparità riguardano, in primo luogo, le aliquote che sono elevate nei paesi del Nord Europa, in parte per ragioni di politica sanitaria e di sicurezza, in parte per ragioni di gettito, mentre in quelli del Sud sono molto più lievi, fino in certi casi ad annullarsi; in secondo luogo, i vari, ed a volte speciosi, criteri adottati dagli Stati membri volti a distinguere per categoria i diversi prodotti e, quindi, a differenziare i trattamenti, dietro di cui si nasconde, più o meno apertamente, la protezione della produzione nazionale, fino a forme di discriminazione nei confronti dei prodotti importati rispetto a quelli nazionali similari o concorrenti, come attesta la giurisprudenza della Corte sull'art. 95 del trattato.

(140) Direttiva n. 92/82, art. 7.

(141) Direttiva n. 92/82, art. 8.

(142) Direttiva n. 92/82, art. 9.

(143) Direttiva n. 92/82, art. 10.

(144) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, punto 3, laddove con riguardo agli oli minerali si rileva che vi sono molteplici aspetti da prendere in considerazione, soprattutto con riguardo ai combustibili per riscaldamento, per i quali l'assenza di accisa su taluni prodotti concorrenziali può determinare distorsioni; anche se, come abbiamo già ricordato, si rinvia qualsiasi intervento .

A fronte di questi problemi, la Commissione fin dal 1972 aveva proposto una serie di misure (145), ma subito si manifestarono contrasti tra gli Stati che portarono ad un nulla di fatto.

La svolta si è avuta, anche qui, con il libro bianco del 1985, ed in particolare con le proposte elaborate nel 1987 (146) e nel 1989 (147) che, in vista del raggiungimento dell'obiettivo prioritario di eliminare le frontiere fiscali, avanzavano un insieme di proposte anche in materia di diritti di accisa sull'alcole e le bevande alcoliche, poi approvate nel 1992.

Nel quadro della direttiva n. 92/12 sul regime generale dei prodotti soggetti ad accisa, sono state approvate due direttive che regolano la accisa in materia di alcole e bevande alcoliche, una, la direttiva n. 92/83, relativa alla struttura della accisa, l'altra, la direttiva n. 92/84, alle aliquote minime (148).

Per quanto riguarda la struttura, si mantiene la distinzione, stratificatasi storicamente nei diversi paesi, di diverse categorie di alcoli e bevande alcoliche, rinunciando ad una tassazione, certamente più semplificata, basata sul solo criterio della gradazione alcolica, come era stato da più parti richiesto.

Per quanto riguarda le aliquote, abbandonando, anche qui, obiettivi più ambiziosi, si erano proposte nel 1987 aliquote comuni ai fini di unificare il carico fiscale nei diversi paesi, con la conseguenza che alcuni paesi avrebbero dovuto abbassare ed altri aumentare la tassazione (149), e poi, nel 1989, aliquote obiettivo a cui portare tutti gli Stati membri e da realizzare gradualmente nel tempo (150), si fissano aliquote minime, al livello più basso nel confronto tra i diversi paesi; tali da non alterare in modo drammatico gli equilibri di bilancio di nessuno Stato membro e poi di lasciare liberi gli Stati di stabilire le aliquote secondo esigenze di politica economica, sociale e di bilancio da ciascuno ritenute appropriate.

La direttiva n. 92/83 relativa all'armonizzazione delle strutture.

La direttiva n. 92/83 (151) nel delineare il campo di applicazione della normativa comunitaria distingue cinque categorie di prodotti soggetti ad accisa: birra, vino, altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, prodotti intermedi ed, infine, alcole etilico.

(145) Cfr. direttiva quadro, e direttive specifiche concernenti il tabacco, la birra, il vino, l'alcole tutte in GUCE C 43, 29 aprile 1972; COM (72) 225 def., in *Bollettino delle Comunità europee*, Suppl. 3/72, Bruxelles 1972.

(146) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987.

(147) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989, punti 21 e 22.

(148) Per il recepimento in Italia si vedano gli artt. 27-39 del testo unico sulle accise, d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

(149) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987.

(150) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989, punti 21 e 22.

(151) Direttiva del Consiglio n. 92/83, 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e le bevande alcoliche, in GUCE L 316, 31 ottobre 1992.

Di ciascuna delle diverse categorie di alcoli e bevande alcoliche, la direttiva dà una definizione, basata su quella della nomenclatura combinata in materia doganale.

Per ciascuna categoria vengono, quindi, individuati i parametri ai fini della determinazione dell'importo dell'accisa, e cioè la base imponibile su cui applicare, in conformità alla direttiva n. 92/84, le aliquote.

Gli Stati membri sono tenuti, sulla base della direttiva n. 92/83, ad applicare per ogni categoria di prodotto «un'accisa», senza ulteriori sottocategorie o distinzioni all'interno (152).

È prevista, infine, la possibilità da parte degli Stati membri di disporre agevolazioni fiscali: aliquote ridotte di accisa o esenzioni per determinati (e solo quelli indicati) prodotti o produzioni, ad esempio a favore di piccoli produttori o per i prodotti a più basso contenuto alcolico, elencati via via per ciascuna categoria di prodotto, sempre rispettando, però, il principio di non discriminazione, vale a dire di una parità di trattamento tra prodotti importati e prodotti nazionali similari e concorrenti.

Vediamo, ora, analiticamente la disciplina per le singole categorie.

La birra.

La categoria della birra (153) comprende oltre la birra di malto, anche qualsiasi altro prodotto contenente una miscela di birra e di bevande non alcoliche con un titolo alcolometrico effettivo superiore allo 0,5%.

Con riguardo ai parametri, l'accisa è determinata con riferimento al numero di ettolitri/gradati Plato o ettolitri/titolo alcolometrico effettivo di prodotto finito.

È prevista, la possibilità da parte degli Stati membri di applicare aliquote ridotte di accisa o esenzioni per determinati prodotti o produzioni, ad esempio a favore di piccoli produttori o per i prodotti a più basso contenuto alcolico.

Gli Stati membri, infine, possono esentare la birra fabbricata da un privato e consumata dal fabbricante, dai suoi familiari o ospiti purché non vi sia vendita.

Il vino.

La categoria del vino (154) si distingue in «vino tranquillo» ed in «vino spumante» con un titolo alcolometrico effettivo che, in genere, non superi il 15%.

Con riguardo ai parametri, l'accisa è determinata con riferimento al numero di ettolitri di prodotto finito.

È prevista la possibilità da parte degli Stati membri di applicare aliquote ridotte di accisa o esenzioni per i prodotti a più basso contenuto alcolico.

Anche con riguardo al vino, gli Stati membri possono esentare il vino fabbricato da un privato e consumato dal fabbricante, dai suoi familiari o ospiti purché non vi sia vendita.

Le altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra.

La categoria delle altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra (155) comprende bevande quali, ad esempio, il sidro o i vini da frutta, con un titolo alcolometrico effettivo che non superi il 15%.

(152) Escludendo la possibilità di sottocategorie all'interno secondo particolari criteri: materia prima utilizzata, metodo di produzione, modalità ed abitudini di consumo e così via, non sempre con un fondamento obiettivo e spesso fonte di discriminazioni fiscali, censurate dalla Corte di giustizia.

(153) Direttiva n. 92/83, sez. I.

(154) Direttiva n. 92/83, sez. II.

(155) Direttiva n. 92/83, sez. III.

Con riguardo ai parametri, l'accisa è determinata con riferimento al numero di ettolitri di prodotto finito.

È prevista, la possibilità da parte degli Stati membri di applicare aliquote ridotte di accisa o esenzioni per i prodotti a più basso contenuto alcolico.

Anche in questo caso, gli Stati membri possono esentare le bevande fermentate fabbricate da un privato e consumate dal fabbricante, dai suoi familiari o ospiti purché non vi sia vendita.

I prodotti intermedi.

La categoria dei prodotti intermedi (156) comprende vini a più alta gradazione alcolica fino ad un titolo alcolometrico effettivo del 22%, ad esempio i vini di Porto, di Madeira, di Xeres, i vermouth, il Marsala, i vini liquorosi.

Con riguardo ai parametri, l'accisa è determinata con riferimento al numero di ettolitri di prodotto finito.

È prevista la possibilità da parte degli Stati membri di applicare aliquote ridotte di accisa o esenzioni per i prodotti a più basso contenuto alcolico.

L'alcole etilico.

La categoria dell'alcole etilico (157) comprende gli alcolici (alcol distillati) che abbiano un titolo alcolometrico effettivo che superi il 22%, si tratta del alcol etilico non denaturato, acquavite di vini e vinacce, di cereali, di ciliegie, di pere, di prugne, il rum, il gin, l'acquavite di ginepro.

Con riguardo ai parametri, l'accisa è determinata con riferimento al numero di ettolitri di alcole puro.

È prevista, la possibilità da parte degli Stati membri di applicare aliquote ridotte di accisa o esenzioni per determinati prodotti o produzioni, ad esempio a favore di piccoli produttori o per i prodotti a più basso contenuto alcolico.

Le esenzioni.

Per tutte le categorie di prodotti sono stabilite, poi, alcune esenzioni comunitarie.

In primo luogo si dispone che gli Stati membri, alle condizioni da essi stabilite ai fini di garantire una agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi, esentino obbligatoriamente i prodotti distribuiti sotto forma di alcole completamente denaturato; denaturati ed, allo stesso tempo, impiegati per la fabbricazione di prodotti non destinati al consumo umano; e, a certe condizioni via via specificate, quelli impiegati per la produzione di aceto, di medicinali, di aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari e di bevande analcoliche, alla fabbricazione di prodotti alimentari (158).

Se uno Stato membro viene a sapere che un prodotto denaturato o denaturato ed impiegato per la preparazione di prodotti non destinati al consumo umano, che è stato esentato, dà luogo ad eventuale evasione, frode o abuso, può, sulla base di una determinata procedura, rifiutare di concedere l'esenzione o revocare lo sgravio già concesso (159).

Il termine esenzione, nei casi appena richiamati, è da intendersi nel senso di non applicare il tributo, e, dunque, di obbligo degli Stati di non tassare in queste determinate

(156) Direttiva n. 92/83, sez. IV.

(157) Direttiva n. 92/83, sez. V.

(158) Direttiva n. 92/83, art. 27, par. 1.

(159) Direttiva n. 92/83, art. 27, par. 5.

ipotesi; altre soluzioni da parte di singoli Stati sarebbero distorsive ed altererebbero il mercato interno.

Inoltre, gli Stati membri possono esentare i prodotti disciplinati dalla direttiva dall'accisa armonizzata quando sono impiegati come campioni per analisi, per prove di produzioni necessarie o a fini scientifici; a fini di ricerca scientifica; a fini medici; in un processo di fabbricazione, a condizione che il prodotto finale non contenga alcole; nella fabbricazione di un componente non soggetto ad accisa sull'alcole e le bevande alcoliche. In questo caso, gli Stati membri possono prevedere, oltre alla esenzione, qualsiasi altra misura agevolativa ritengano opportuna (160).

Esenzioni particolari, infine, possono essere previste dal Regno Unito, il quale è autorizzato a continuare ad applicare le esenzioni che applicava entro il 1° gennaio 1992 a determinati prodotti (161).

La direttiva n. 92/84 relativa all'armonizzazione delle aliquote.

La direttiva n. 92/84 (162) dispone che, ai fini del completamento del mercato interno e dunque a partire dal 1° gennaio 1993, gli Stati membri applichino aliquote minime di accisa ai prodotti di cui alla direttiva n. 92/83.

I prodotti interessati alla direttiva sono: l'alcole e le bevande alcoliche, i prodotti intermedi, il vino, la cui normativa è applicabile alle altre bevande alcoliche, e la birra (163).

Per la birra l'aliquota minima è fissata in 0,748 ecu per ettolitro/grado Plato, oppure in 1,87 ecu per ettolitro/grado alcolico di prodotto finito (164).

Per il vino l'aliquota minima, applicabile, in forza dell'art. 15 della direttiva n. 92/83, anche alle altre bevande fermentate è stabilita in 0 ecu per quanto riguarda il vino tranquillo ed il vino spumante per ettolitro di prodotto. Riservando così al vino un trattamento più favorevole rispetto alla birra (165).

Per i prodotti intermedi l'aliquota minima è determinata in 45 ecu per ettolitro di prodotto (166).

Per l'alcole e le bevande alcoliche l'aliquota minima è prescritta in 550 ecu per ettolitro di alcole puro; sono però previste limitazioni alla possibilità di ridurre le aliquote nazionali in vigore; a Danimarca e Italia è concesso di mantenere temporaneamente, fino al 30 giugno 1996, i sistemi di tassazione in vigore (167).

Le aliquote vanno fissate da parte degli Stati, rispettando il principio di non discriminazione, vale a dire di una parità di trattamento tra prodotti importati e prodotti nazionali simili e concorrenti.

Si ammette la possibilità di applicare esenzioni ed aliquote ridotte a favore di determinati territori in Grecia, Italia e Portogallo (168).

Ogni due anni è previsto che il Consiglio proceda, sulla base di una relazione ed eventualmente su proposta della Commissione, previa consultazione del Parlamento europeo,

(160) Direttiva n. 92/83, art. 27, par. 2.

(161) Direttiva n. 92/83, art. 28.

(162) Direttiva del Consiglio n. 92/84, 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcole e le bevande alcoliche, in GUCE L 316, 31 ottobre 1992.

(163) Direttiva n. 92/84, art. 2.

(164) Direttiva n. 92/84, art. 6.

(165) Direttiva n. 92/84, art. 5.

(166) Direttiva n. 92/84, art. 4.

(167) Direttiva n. 92/84, art. 3.

(168) Direttiva n. 92/84, art. 7.

all'esame delle aliquote di accisa ed adottati, deliberando all'unanimità, le misure necessarie, tenendo conto del corretto funzionamento del mercato interno, della concorrenza fra le varie categorie di bevande alcoliche, del valore reale delle aliquote di accisa e degli obiettivi del trattato in generale (169). La prima relazione è stata presentata nel 1995 (170).

(169) Direttiva n. 92/84, art. 8.

(170) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., del 13 settembre 1995, Bruxelles 1995, punto 3, laddove con riguardo all'alcole ed alle bevande alcoliche si rileva che il vino è assoggettato ad aliquota zero e che pertanto un adeguamento dell'aliquota positiva che non fosse accompagnato da una misura corrispondente per il vino potrebbe dar luogo a distorsioni della concorrenza. D'altra parte, si aggiunge, introdurre in questo momento un'aliquota positiva per il vino può essere inopportuno, considerata la riforma della PAC attualmente in corso in questo settore. La questione dell'adeguamento delle aliquote minime sui prodotti alcolici è dunque rinviata, in attesa di un'analisi approfondita ed ulteriori consultazioni.

Riferimenti bibliografici.

- BERLIN D, *L'élimination des frontières fiscales*, in *Droit et Pratique du Commerce International*, 1989, p. 35 ss.
- CNOSSEN S. (a cura di), *Tax Coordination in the European Community*, Kluwer, Deventer 1987 (vari contributi).
- ID., *Intrigues Around the Tobacco Excise in the European Community*, in *Intertax*, 1992, p. 2 ss.
- COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Rapporto della Commissione al Consiglio sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali della Comunità (Rapporto Burke)*, in *Bollettino delle Comunità Europee*, Suppl. 1/80, Bruxelles 1980.
- ID., *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il Consiglio Europeo*, Bruxelles 1985.
- ID., *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc. (COM) (87) 320 def., 21 agosto 1987, Bruxelles 1987.
- ID., *Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette*, Doc. COM (89) 260 def., 24 giugno 1989, Bruxelles 1989.
- ID., *Proposta di regolamento (Cee) del Consiglio sulla cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette*, COM (90) 183 def., 19 giugno 1990, Bruxelles 1990.
- ID., *Regime generale e struttura delle accise nel mercato interno*, COM (90) 430 def., 16 ottobre 1990, Bruxelles 1990.
- ID., *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo. Applicazione del regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (Iva)*, Doc. (COM) (94) 262 def., 23 giugno 1994, Bruxelles 1994.
- ID., *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa*, Doc. (COM) (95) 285 def., 13 settembre 1995, Bruxelles 1995.
- EASSON A.J., *The Elimination of Fiscal Frontiers*, in R. BIEBER, R. DEHOUSSE, J. PINDER, J.H.H. WEILER (a cura di), *1992: One European Market?*, Nomos, Baden-Baden 1988, p. 241 ss.
- FORTE F., *Iva, accise e mercato comune*, Giuffré, Milano 1990.
- GERELLI E., *Il problema dell'abolizione delle frontiere fiscali*, in AA.AA., *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Giuffré, Milano 1961, p. 45 ss.
- MAJOCCHI. A, G. TREMONTI (a cura di), *Le imposte del 1992*, Angeli, Milano 1990 (vari contributi).
- PACE E., *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione. I monopoli fiscali e le imposte doganali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, vol. IV, Cedam, Padova 1994, p. 267 ss.