

Dalla perdita di tracciabilità dei prodotti soggetti ad accisa al reato di sottrazione all'accertamento

Massimiliano Manduchi

La Suprema Corte, con la [sentenza penale del 15 maggio 2020, n. 15213](#), ha di recente chiarito che la condotta dell'amministratore e socio di una SRL unipersonale esercente un deposito fiscale, economicamente incapiente e che ha omesso il pagamento dell'accisa relativa a bevande alcoliche falsamente dichiarate come ricevute da un mittente deposito fiscale tedesco (quando in realtà il prodotto è stato spedito altrove), configura il reato, previsto e punito dall'art. 43 del d. lgs. n. 504/1995 (Testo Unico Accise, di seguito TUA), di sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa; e che per esso vige la giurisdizione italiana.

L'art. 43 citato, al comma 1, stabilisce che

“È punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a 7746 euro, chiunque: a) sottrae con qualsiasi mezzo alcole o bevande alcoliche all'accertamento o al pagamento dell'accisa; [...]”.

Il legislatore non ha però meglio descritto la condotta di “sottrazione”, che anzi è a forma libera e può essere attuata “con qualsiasi mezzo”. È quindi di particolare importanza esaminare la casistica giurisprudenziale, al fine di cogliere la latitudine della previsione di legge.

Nel caso di specie, la predetta pronuncia di legittimità – confermando la ricostruzione giuridica operata dalla Corte di Appello – ha ritenuto che la condotta di “sottrazione” si configura nel caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo dei prodotti alcolici, che a sua volta è stato determinato da una condotta fraudolenta costituita da false dichiarazioni telematiche.

Per meglio comprendere la pronuncia in esame e – più in generale – la “sottrazione all'accertamento e al pagamento”, occorre quindi brevemente ricordare la disciplina (di carattere generale, e pertanto relativa non solo alle bevande alcoliche) della circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa, partendo dagli elementi caratterizzanti la

struttura delle accise. Come infatti ricorda la stessa citata sentenza n. 15123/2020, l'art. 2 TUA individua il fatto generatore dell'accisa e, distinta da essa, la sua esigibilità:

- in relazione al fatto generatore, il comma 1 di detto articolo 2 TUA stabilisce che *“per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione, [...] ovvero della loro importazione;*
- quanto all'esigibilità, in base al successivo comma 2, essa sorge

“all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato”, con la precisazione che “Si considera immissione in consumo anche: a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo; b) l'ammacco di prodotti sottoposti ad accisa, in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'articolo 4; c) la fabbricazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa avvenuta al di fuori di un regime sospensivo; d) l'importazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che gli stessi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime sospensivo; e) la detenzione, al di fuori di un regime sospensivo, di prodotti sottoposti ad accisa per i quali non sia stata applicata una accisa conformemente alle disposizioni di cui al presente testo unico”.

In coerenza con la scissione tra fatto generatore ed esigibilità, il legislatore (comunitario, e nazionale) ha quindi istituito una disciplina, basata sull'istituto del deposito fiscale, che regola la circolazione del prodotto soggetto ad accisa.

Il deposito fiscale è un regime giuridico che autorizza alla produzione, trasformazione e detenzione dei prodotti imponibili in temporanea sospensione dal pagamento dell'accisa; e che quindi consente agli operatori economici di disporre di siti per la custodia di tali prodotti senza che essi siano tassati, in attesa di individuarne la destinazione finale con la conseguente esigibilità dell'accisa e l'assolvimento del tributo dovuto.

L'accisa sui beni in regime di deposito fiscale è pertanto esigibile solo al momento dell'immissione in consumo, alla quale sono equiparate alcune ipotesi (cfr. il predetto art. 2, comma 2, TUA) tra le quali vi è lo “svincolo irregolare” dal regime sospensivo.

Il titolare del deposito fiscale è gravato da obblighi contabili (per i quali sono previsti specifiche modalità telematiche), dovendo egli tenere annotate le vicende relative ai prodotti ricevuti, detenuti e movimentati. I prodotti possono quindi rimanere dentro un deposito, o circolare tra diversi depositi (anche siti in differenti Stati comunitari) mantenendo il regime di sospensione: la tassazione avverrà nel paese in cui essi vengono immessi in consumo. Durante la circolazione, i prodotti viaggiano scortati dalla documentazione telematica di accompagnamento, che a cura del mittente specifica il luogo di consegna.

Naturalmente, il legislatore ha espressamente previsto gli effetti di una violazione delle regole sulla circolazione (ossia, uno svincolo irregolare). In particolare, l'art. 10 della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise, stabilisce che:

“1. Se durante la circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa si è verificata un'irregolarità che ha dato luogo alla loro immissione in consumo in conformità dell'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), l'immissione in consumo ha luogo nello Stato membro in cui si è verificata l'irregolarità.

2. Se durante la circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa è stata rilevata un'irregolarità che ha dato luogo alla loro immissione in consumo in conformità dell'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), e non è possibile determinare dove si sia verificata l'irregolarità, essa si presume avvenuta nello Stato membro e nel momento in cui è stata rilevata. [...]”

Alla luce del quadro normativo ora richiamato per rapidi cenni, è possibile tornare al caso esaminato dalla Corte di Cassazione.

Orbene, premesso il fatto pacifico accertato dalla Corte di Appello per cui non vi era *“alcuna certezza circa il luogo in cui la merce che viaggiava in regime di sospensione sia stata immessa in consumo”*, risultava dirimente capire ove fosse avvenuto lo svincolo irregolare, che rende esigibile (al pari dell'immissione in consumo) l'accisa. A tale riguardo, gli imputati sostenevano che la condotta di svincolo irregolare fosse costituita dalla spedizione (avvenuta in Germania) della birra verso altri destinatari, diversi dall'indicato deposito fiscale italiano; e non dalla falsa documentazione elettronica di ricevimento dei medesimi prodotti resa dal

depositario fiscale italiano (il quale in concreto non aveva mai ricevuto i prodotti a lui ufficialmente destinati). L'accoglimento della tesi degli imputati avrebbe radicato la giurisdizione in Germania, e prima ancora avrebbe escluso il perfezionamento del delitto di sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa, non essendosi - in tesi - verificata l'esigibilità del tributo rispetto all'Amministrazione finanziaria italiana.

La Suprema Corte, tuttavia, ritiene (in accordo con la Corte di Appello) che lo svincolo irregolare (ossia, la violazione delle regole di circolazione) sia avvenuto al momento della "perdita della tracciabilità delle merci", che è stata determinata dalle false dichiarazioni del destinatario italiano.

Più in dettaglio, nel caso di specie i prodotti (teoricamente) ricevuti dal deposito italiano parevano destinati all'esportazione, sicché ad essi si rendeva applicabile la giurisprudenza (cass. civ. n. 30904/2019; cass. civ. n. 25126/2019) secondo cui

"lo svincolo irregolare dei detti prodotti dal regime sospensivo, quale può essere la mancata comunicazione, mediante sistema automatizzato, all'autorità doganale competente dello Stato membro di spedizione da parte del depositario autorizzato mittente del cambiamento di destinazione, si considera immissione in consumo ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. a), d.lgs. 504/1995".

L'impossibilità di seguire il tragitto delle merci impedisce di accertarne i quantitativi e di esigere l'accisa dal soggetto che le immette in consumo: conseguentemente, configura il reato di sottrazione all'accertamento e al pagamento.