

Accisa inesigibile di fronte a fatture oggettivamente inesistenti

Valerio Blasi Xella

Una normativa nazionale che consente di esigere l'accisa sulla base di una cessione meramente fittizia di prodotti soggetti ad accisa, risultante da fatture false, è incompatibile con il diritto dell'Unione europea.

È quanto affermato dal Tribunale dell'Unione nella pronuncia del 9 luglio 2025, resa nell'ambito di un rinvio pregiudiziale sollevato da un giudice croato [\[1\]](#). Quest'ultimo era chiamato a valutare la conformità al diritto dell'Unione di una normativa nazionale che autorizzava l'Amministrazione finanziaria a pretendere il pagamento delle accise anche in presenza di fatture false relative a cessioni di prodotti petroliferi mai avvenute.

La vicenda trae origine da un'impresa operante nel settore della lavorazione del legname e in quello forestale. Nel 2019, tale impresa era stata sottoposta a un controllo fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria croata, che aveva accertato l'esistenza di operazioni oggettivamente inesistenti. In particolare, l'impresa aveva emesso un elevato numero di fatture false aventi a oggetto la cessione di prodotti petroliferi, con il solo scopo di beneficiare indebitamente della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Oltre al recupero dell'IVA, l'Amministrazione contestava al contribuente un presunto «*abuso di diritto nella circolazione di prodotti soggetti ad accisa*», ossia i prodotti petroliferi indicati nelle fatture. Secondo l'Amministrazione, l'impresa non aveva assoggettato ad accisa i prodotti petroliferi oggetto di tali fatture e, pertanto, con apposito atto di accertamento, recuperava le somme corrispondenti.

Il contribuente impugnava tale provvedimento davanti al giudice nazionale, contestando l'obbligo di versare accise per operazioni che, in realtà, non si erano mai verificate. Il giudice condivideva l'eccezione, sospendeva il processo e sottoponeva alla Corte dell'Unione europea una questione pregiudiziale sulla compatibilità della normativa nazionale che imponeva il pagamento delle accise in assenza del presupposto essenziale per l'insorgenza dell'imposta: l'immissione in consumo dei beni.

Per chiarezza, si riporta il tenore del quesito pregiudiziale:

«Se la direttiva 2008/118 (...), in particolare gli articoli 7 e 8, debba essere interpretata nel senso che osta a una prassi (e a una normativa) nazionale che prevede l'esigibilità delle

accise sui prodotti energetici nel caso in cui tali prodotti non siano stati immessi in commercio, ma risultino unicamente indicati in fatture false di acquisto, le quali, proprio in quanto false, non danno diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, trattandosi di cessioni fittizie di prodotti energetici, circostanza peraltro accertata in via definitiva in sede penale».

La risposta dei giudici europei è stata netta e priva di margini interpretativi: una normativa di tal genere viola il diritto dell'Unione, poiché introduce un presupposto impositivo non contemplato dal quadro normativo europeo, il quale deve restare uniforme in tutti gli Stati membri.

Entriamo ora nel dettaglio della motivazione per coglierne appieno la *ratio decidendi*.

Come noto, il momento in cui l'accisa diviene esigibile coincide con l'immissione in consumo del prodotto ([art. 7, par. 1, direttiva 2008/118/CE](#)). Il paragrafo 2 della medesima disposizione elenca, in maniera tassativa, quattro ipotesi che integrano l'immissione in consumo. Le riportiamo testualmente per chiarezza:

1. a) lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa;
b) la detenzione dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa qualora non sia stata applicata un'accisa conformemente alle pertinenti disposizioni della normativa comunitaria e della legislazione nazionale;
2. c) la fabbricazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa;
3. d) l'importazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa, a meno che tali prodotti non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime di sospensione dall'accisa.

Il paragrafo 3 precisa, inoltre, che il momento dell'immissione in consumo corrisponde, in via generale, al ricevimento dei prodotti.

È fondamentale sottolineare che tali ipotesi devono essere uniformi in tutti gli Stati membri [\[2\]](#), come correttamente evidenziato dal Tribunale, poiché interpretazioni divergenti comprometterebbero il funzionamento armonizzato del sistema delle accise [\[3\]](#).

Nel caso sottoposto ai giudici europei, le accise erano state richieste su operazioni inesistenti: non vi era stata alcuna movimentazione reale di prodotti petroliferi. L'impresa si era limitata a predisporre un meccanismo di fatturazione fittizia, con il solo scopo di ottenere un indebito vantaggio nell'ambito della disciplina IVA, mediante la detrazione dell'imposta esposta in fattura.

La normativa nazionale, nell'ottica di contrastare condotte abusive e tutelare l'interesse erariale, consentiva all'Amministrazione finanziaria di applicare l'accisa anche in presenza di operazioni fittizie. Si trattava, dunque, di un'impostazione con finalità eminentemente sanzionatoria.

Tuttavia, i giudici europei hanno chiarito che tale disciplina, introducendo un presupposto impositivo non previsto dal diritto dell'Unione, è incompatibile con quest'ultimo. In altre parole, pur condividendo la legittima esigenza di contrastare le frodi fiscali e proteggere le entrate pubbliche, l'ordinamento europeo non consente di spingersi fino a prevedere l'esigibilità dell'accisa in assenza delle condizioni sostanziali fissate dalla direttiva [\[4\]](#).

La pronuncia è di grande interesse e stimola alcune riflessioni anche sul piano del diritto interno.

Come è noto, il nostro ordinamento – in linea con il diritto unionale – distingue nettamente tra nascita dell'obbligazione tributaria ed esigibilità dell'imposta. Il fatto generatore coincide con la fabbricazione o l'importazione del prodotto (art. 2, comma 1, TUA), mentre l'esigibilità si collega all'immissione in consumo [\[5\]](#) nel territorio nazionale (art. 2, comma 2, TUA). Ne consegue che, anche nel nostro sistema, è l'immissione in consumo l'evento che determina l'obbligo di pagamento dell'accisa, essendo quello il momento normativamente individuato come presupposto per l'insorgenza dell'obbligazione. Non a caso, l'art. 2, comma 2, TUA riproduce fedelmente le ipotesi europee di immissione in consumo, tutte accomunate da un presupposto implicito ma essenziale: l'esistenza fisica del prodotto. Espressioni come «svincolo», «ammanco», «circolazione», «ingresso» rivelano chiaramente l'intento del legislatore di riferirsi a beni reali, non a mere rappresentazioni documentali.

Questa impostazione si discosta profondamente dalla disciplina dell'IVA. Come è noto, per quest'ultima opera il principio di *“formalità dell'imposta [\[6\]](#)”*, in forza del quale *«se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura corrispettivi o imposte in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato»* (art. 21, comma 7, d.P.R. 633/1972). Il legislatore, in tal modo, impone

il versamento dell'IVA esposta in fattura, a prescindere dalla realtà dell'operazione, al fine di prevenire frodi e garantire la neutralità del tributo. Tale meccanismo – come precisato dalla Cassazione (sez. V, sent. n. 7289 del 29 maggio 2001) – non ha natura sanzionatoria, ma mira a preservare la coerenza del sistema IVA, fondato sui principi di rivalsa e detrazione [7].

Le accise, però, sono imposte strutturalmente diverse: gravano sulla quantità dei beni prodotti e non sul loro valore [8]. L'IVA, espressa in percentuale sul prezzo, è un'imposta sul valore aggiunto; l'accisa, invece, è calcolata per unità di misura del prodotto (litri, chilogrammi, ecc.).

Alla luce di tali differenze, senza voler tracciare un parallelo improprio, appare coerente che il diritto dell'Unione non preveda – né consenta agli Stati membri di prevedere – l'esigibilità dell'accisa in relazione a operazioni meramente fittizie.

[1] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/it/TXT/?uri=CELEX:62024TJ0534>

[2] Tale armonizzazione consente, in linea di principio, di evitare fenomeni di doppia imposizione nei rapporti tra Stati membri (v. in tal senso, sentenza del 18 aprile 2024, Girelli Alcool, C-509/22, EU:C:2024:341, punto 41; v. anche, per analogia, sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 44 e giurisprudenza ivi richiamata).

[3] In tal senso, vedi sentenza dell'8 febbraio 2018, Commissione/Grecia, C-590/16, EU:C:2018:77, punto 45.

[4] A tal proposito, è interessante anche la sentenza del 21 dicembre 2023, CDIL, C-96/22, EU:C:2023:1025, punto 68.

[5] G. Falsitta, Manuale di diritto tributario, parte speciale, Ed. XIII, anno 2021, pagg. 1076 e ss. Per l'Autore, il presupposto deve ritenersi il frutto del collegamento e del coordinamento dei due fatti della fabbricazione, da una parte, e dell'immissione al consumo, dall'altra. Ne risulta un presupposto complesso a formazione progressiva. Vedi anche A. Fantozzi, Diritto tributario, I, Torino, 1991, pag. 760.

[6] L. Salvini, Diritto tributario delle attività economiche, Ed. II, anno 2022, pag. 312, ove si spiega bene il meccanismo sotteso a tale norma. La fattura infatti è *"quasi un titolo di credito nei confronti del Fisco, perché consente di abbattere il debito d'imposta derivante dalla effettuazione delle operazioni attive. La sua messa in circolazione fa sorgere dunque il rischio che il fittizio acquirente porti in detrazione l'imposta relativa ad acquisiti in realtà mai effettuati"*.

[7] Vedi anche Corte cost. sent. n. 95/2019.

[8] G. Caliendo e R. Quercia, Manuale pratico sulle accise, Ed. III, anno 2023, pag. 4 e ss.