

**Causa C-711/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 98, n. 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

31 dicembre 2020

**Giudice del rinvio:**

Nejvyšší správní soud (Repubblica ceca)

**Data della decisione di rinvio:**

16 dicembre 2020

**Ricorrente:**

TanQuid Polska Sp. z o.o.

**Resistente:**

Generální ředitelství cel

**Oggetto del procedimento principale**

Il procedimento principale ha ad oggetto un ricorso per cassazione proposto dalla Generální ředitelství cel (Direzione generale delle dogane) (in prosieguo: la «resistente») avverso la sentenza del Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunale regionale di České Budějovice) del 12 settembre 2018 (in prosieguo: la «sentenza del Tribunale regionale») che annulla le decisioni della resistente (in prosieguo: le «decisioni impugnate») con le quali quest'ultima ha constatato che la TanQuid Polska, Sp. z o.o. (in prosieguo: la «ricorrente») aveva violato, nella sua qualità di gestore di un deposito fiscale, il regime di sospensione dall'accisa (in prosieguo: il «regime in questione») e le ha applicato quindi un'accisa.

**Questioni pregiudiziali**

- 1) Se i prodotti soggetti ad accisa circolino in regime di sospensione ai sensi dell'articolo 4, lettera c), della direttiva 92/12/CEE, qualora l'ufficio doganale di uno Stato membro abbia acconsentito al trasporto dei prodotti in regime di sospensione dall'accisa da un deposito fiscale ad un operatore

registrato stabilito in un altro Stato membro, sebbene le condizioni per la circolazione dei prodotti in regime sospensivo non fossero oggettivamente soddisfatte, in quanto, nel corso del procedimento, è stato successivamente dimostrato che l'operatore registrato non era a conoscenza del trasporto dei prodotti a causa di una frode di un terzo.

- 2) Se la costituzione di una garanzia a pagamento dell'accisa ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 3, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, emessa per fini diversi dalla circolazione di prodotti in regime sospensivo tra un deposito fiscale e un operatore registrato stabilito in un altro Stato membro, osti a che il trasporto in regime di sospensione dall'accisa sia regolarmente avviato, qualora la costituzione della garanzia sia stata indicata nei documenti di accompagnamento per la circolazione dei prodotti in regime di sospensione per l'operatore registrato e confermata dall'autorità doganale di uno Stato membro.

### **Disposizioni di diritto dell'Unione invocate**

Articolo 4, lettera c), articolo 6, paragrafo 1, lettera a), articolo 13, lettera a), articolo 15, paragrafi 3 e 4, articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (in prosieguo: la «direttiva»).

### **Le disposizioni rilevanti di origine interna**

In forza degli articoli 25, 26 e 28 della zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (legge n. 353/2003 sulle accise) (in prosieguo: la «legge»), i prodotti selezionati possono circolare nel regime in questione tra gli Stati membri soltanto in presenza di un documento di accompagnamento e si verifica una violazione del regime, in particolare, se tali prodotti non vengono trasportati al destinatario autorizzato entro il termine stabilito.

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento**

- 1 La ricorrente è una società commerciale polacca che gestisce in Polonia un deposito fiscale da cui sono stati spediti, nel dicembre 2009 e nel gennaio 2010, oli minerali (prodotti selezionati) soggetti ad accisa, per il destinatario autorizzato, la società ceca EKOL GAS PB, s.r.o. (in prosieguo: la «EKOL GAS»).
- 2 Tuttavia, la EKOL GAS, come risulta dall'istruttoria, non ha mai avuto rapporti commerciali con la ricorrente e ha negato ogni contatto con quest'ultima. Quindi, la EKOL GAS come operatore registrato non sarebbe stata assolutamente a conoscenza del fatto che avrebbero dovuto esserle trasportati i prodotti nel regime in questione.

- 3 Il competente ufficio doganale ceco ha accertato che le informazioni figuranti nei documenti di accompagnamento del 5 gennaio 2010 erano false e che i 38 documenti di accompagnamento sulla base dei quali erano stati spediti oli minerali dal deposito fiscale della ricorrente e che erano stati forniti dall'amministrazione doganale polacca non erano stati presentati all'ufficio doganale ceco, in contrasto con la legge. Le impronte dei timbri dell'ufficio doganale ceco che convalidavano 35 documenti di accompagnamento erano state falsificate. Le impronte dei timbri utilizzate per il trasporto non corrispondevano a quelle dell'EKOL GAS.
- 4 Gli oli minerali spediti dal deposito fiscale della ricorrente non sono stati ricevuti dall'EKOL GAS in quanto destinatario autorizzato, nel termine previsto e presso il luogo designato, ma sono stati trasportati in territorio ceco ad un soggetto sconosciuto, sulla base di azioni fraudolente di terzi che si spacciavano per rappresentanti dell'EKOL GAS, all'insaputa di quest'ultima.
- 5 Secondo il competente ufficio doganale ceco la ricorrente – per il fatto che i prodotti selezionati sono stati trasportati nella Repubblica ceca e non sono stati regolarmente accettati dal destinatario autorizzato, che a sua volta abbia dichiarato tali prodotti e abbia versato l'accisa – ha violato il regime in questione, quindi, con gli avvisi di pagamento del 3 marzo 2016 è stata accertata nei suoi confronti l'accisa nell'importo complessivo di CZK 10 207 850.
- 6 La ricorrente ha presentato reclami contro tali avvisi di pagamento che la resistente ha respinto con le decisioni impugnate. Tali decisioni sono state, tuttavia, annullate con sentenza del Tribunale regionale e la causa è stata rimessa per una nuova decisione. Avverso tale sentenza la resistente ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

### **Sentenza del Tribunale regionale**

- 7 Secondo il tribunale regionale non è stata soddisfatta la condizione essenziale del trasporto degli oli minerali nel regime in questione, ossia che il trasporto deve essere effettuato tra i soggetti contemplati dalla legge. Per conto della EKOL GAS, a sua insaputa, avrebbero agito terzi che non erano essi stessi destinatari autorizzati, il che corrisponde alla situazione in cui il destinatario dei prodotti selezionati, dichiarato nei documenti di accompagnamento, non dispone della corrispondente autorizzazione. La situazione interessata nella presente causa si distingue da quella in cui la violazione delle condizioni avviene nel corso del trasporto di oli minerali nel regime in questione avviato correttamente sotto il profilo formale, nonché materiale (ad esempio, inosservanza del termine previsto per il trasporto dei prodotti selezionati); pertanto, la situazione in discussione nella presente causa deve essere considerata come un'immissione in libera pratica ai sensi della legge.
- 8 Il tribunale regionale ha fatto riferimento a conclusioni analoghe dell'amministrazione doganale polacca che, con la decisione del 26 ottobre 2015, in relazione alla fornitura di olio minerale ha imposto l'obbligo di versare l'accisa,

anziché alla ricorrente, alla BM Reflex, Sp. z o. o. (in prosieguo: «BM Reflex») in quanto proprietaria dei prodotti trasportati. Secondo l'amministrazione doganale polacca, non erano state soddisfatte le condizioni per il trasporto nel regime in questione, in quanto (i) i documenti di accompagnamento non corroboravano l'effettivo svolgimento dell'operazione e (ii) la fideiussione assicurativa fornita dalla J&S ENERGY S.A (in prosieguo: «J&S ENERGY») quale garanzia per il pagamento delle accise includeva esclusivamente il trasporto tra i depositi fiscali e le forniture non erano, per tale motivo, coperte dalla garanzie per le accise. Pertanto, secondo tale amministrazione, non era la ricorrente ad essere il soggetto passivo, bensì la BM Reflex.

### **Argomenti essenziali delle parti**

- 9 La ricorrente sostiene che le condizioni sostanziali per l'avvio del trasporto nel regime in questione non erano soddisfatte, in quanto non sarebbe possibile concludere che i prodotti selezionati fossero destinati al destinatario dichiarato nei documenti, i quali devono non solo essere formalmente corretti ma anche corrispondere alla realtà. Ciò non si sarebbe verificato nel caso di specie, poiché oggettivamente non esisteva l'altra parte, vale a dire il destinatario autorizzato. Fungevano da destinatari persone fisiche, che agivano fraudolentemente, a cui non era stata concessa l'autorizzazione a ricevere i prodotti selezionati e che, sin dall'inizio dell'intero trasporto, avevano intenzione di apporre il timbro in modo fraudolento su tali documenti. Inoltre, non è stata neppure prestata la cauzione a garanzia del pagamento dell'accisa che costituisce un requisito formale per l'avvio del trasporto in tale regime. La situazione di cui trattasi deve quindi essere considerata come trasporto dei prodotti selezionati immessi in libera pratica in un altro Stato membro.
- 10 La resistente non condivide la conclusione che i prodotti selezionati sono stati spediti e trasportati nella Repubblica ceca in regime di immissione in libera pratica. L'avvio del trasporto dei prodotti selezionati nel regime in questione non è soggetto all'autorizzazione o all'approvazione da parte del destinatario autorizzato. Il consenso sotto forma di timbro e di firma del soggetto autorizzato è richiesto solo ai fini della regolare conclusione della circolazione nel regime in questione, che è anche il motivo per cui il mittente dei prodotti selezionati è oggettivamente responsabile della violazione di tale regime.
- 11 Le autorità doganali non esaminano l'esattezza, ma si limitano a verificare se siano compilate tutte le caselle del documento di accompagnamento e se il deposito fiscale di spedizione e il destinatario autorizzato dispongano di un'autorizzazione valida. Se così è e contemporaneamente è stata prestata una garanzia per il pagamento dell'accisa conformemente alla legge, le autorità doganali rilasciano l'autorizzazione all'avvio di tale trasporto. In un contesto in cui è indicato come destinatario un soggetto che dispone di un'autorizzazione valida, il trasporto è avviato, a prescindere dal fatto che tale soggetto sia stato indicato dal mittente per

errore o intenzionalmente o che il destinatario sia o meno a conoscenza del trasporto.

- 12 Ove avvenga la rimozione delle merci dal regime in questione, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 4, della direttiva – anche se l'atto di diritto pubblico sia successivamente confermato in modo fraudolento – le conseguenze dell'accertata rimozione dal regime in questione gravano sul deposito fiscale di spedizione che, per tali ipotesi, è tenuto a prestare una garanzia prima dell'avvio del trasporto, poiché è responsabile, per tutta la durata del trasporto, della consegna dei prodotti selezionati fino alla loro corretta presa in carico da parte del destinatario autorizzato indicato nei documenti di accompagnamento.

### **Analisi delle questioni pregiudiziali**

- 13 Il giudice del rinvio ricorda, in termini generali, l'obiettivo della direttiva, consistente nell'evitare la doppia imposizione e nel non intralciare la libera circolazione all'interno dell'Unione, e fa riferimento alla giurisprudenza dell'Unione secondo la quale la merce dovrebbe essere tassata nel luogo in cui avviene il suo consumo finale e l'esigibilità delle accise deve essere identica in tutti gli Stati membri, per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno <sup>1</sup>.
- 14 Qualora nel caso di specie non fossero soddisfatte le condizioni per avviare il trasporto nel regime in questione, i prodotti sarebbero stati, di fatto, immessi in consumo con la loro uscita dal magazzino <sup>2</sup> e quindi avrebbero dovuto essere tassati in Polonia. Se tali condizioni fossero state soddisfatte, sarebbe stato avviato il regime di trasporto tra Stati membri e il depositario autorizzato sarebbe assoggettato all'imposta nella Repubblica ceca solo al momento della successiva constatazione della violazione di tale regime.
- 15 Poiché nel caso del trasporto dei prodotti selezionati nel regime in questione la possibilità di tali prodotti di sfuggire al controllo delle autorità fiscali è accresciuta, il regime deve soddisfare tre condizioni: (i) il trasporto deve essere effettuato tra i soggetti autorizzati (depositario autorizzato e operatore registrato), (ii) i prodotti devono circolare accompagnati da un documento di accompagnamento (v. considerando della direttiva) e (iii) occorre prestare una garanzia ai sensi dell'articolo 13, lettera a), della direttiva.
- 16 Nel caso di specie, il depositario autorizzato disponeva di un'autorizzazione per il funzionamento del deposito fiscale e ha definito esso stesso le condizioni di trasporto in quanto ha indicato come destinatario la EKOL GAS, ossia un

<sup>1</sup> Sentenze della Corte del 30. 5. 2013, *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, punti 22 e 23 e del 18. 12. 2007, *Pipeline Méditerranée and Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punto 22.

<sup>2</sup> V. articolo 6, paragrafo 1, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 4, lettera c), della direttiva.

operatore registrato. Secondo il giudice del rinvio, il trasporto viene avviato dal depositario autorizzato poiché è appunto quest'ultimo che compila la sezione A del documento di accompagnamento.

- 17 Secondo la sentenza della Corte del 2 luglio 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, il depositario autorizzato è oggettivamente responsabile di qualsiasi violazione del trasporto nel regime di cui trattasi nel luogo in cui avviene la violazione o la non conformità. Tale responsabilità viene meno soltanto a partire dalla dimostrazione della presa in carico dei prodotti da parte dell'operatore registrato (articolo 15, paragrafo 4, della direttiva). Quest'ultimo, successivamente, compila la sezione C del documento di accompagnamento ove sono richiesti la firma e il timbro. Il destinatario, quindi, è coinvolto nell'operazione solo al termine della stessa, come dimostrato altresì dall'articolo 19, paragrafo 2, della direttiva. Pertanto, per avviare il trasporto non è necessaria la sua cooperazione.
- 18 Le autorità doganali accertano se il trasporto avvenga tra i soggetti autorizzati e se sia stata fornita la garanzia per il pagamento dell'accisa, ossia soltanto se sono soddisfatte le condizioni formali. Ciò trasferisce al depositario autorizzato la responsabilità di verificare che un operatore registrato (destinatario) in un momento successivo prenda effettivamente in consegna la merce<sup>3</sup>. Esse, di seguito, rilasciano l'autorizzazione per l'avvio del trasporto. Il regime in questione consente così la sorveglianza delle importazioni di prodotti soggetti ad imposta, ma non pone ostacoli sotto forma di una verifica nel merito dei documenti da parte delle autorità doganali, il che corrisponde all'obiettivo e alla finalità della direttiva.
- 19 Il fatto che le autorità doganali verificano l'esattezza delle informazioni soltanto sotto il profilo formale si evince anche dalla normativa più recente dell'Unione<sup>4</sup> e dal diritto polacco<sup>5</sup>. Una constatazione successiva, da cui risultasse che i terzi si presentavano indebitamente come soggetti operanti per conto dell'operatore registrato, non può condizionare l'avvio del trasporto in regime di sospensione dall'accisa. Pertanto, l'immissione in consumo può avvenire solo nel caso in cui non siano soddisfatte le condizioni di avvio del trasporto, tra le quali non può tuttavia essere fatto rientrare il consenso dell'operatore registrato.
- 20 A tal riguardo, la giurisprudenza della Corte non ha ancora affrontato la condotta fraudolenta relativamente al regime in questione. La fattispecie relativa alla sentenza del 12 dicembre 2002, *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751 presenta alcune analogie. In tale causa erano stati falsificati timbri delle autorità doganali

<sup>3</sup> La Corte ha affermato che si può legittimamente richiedere da un soggetto passivo di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale (sentenza del 21 febbraio 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, punto 24) e, per quanto riguarda l'accisa e la direttiva, ha adottato la suddetta conclusione anche nella suddetta sentenza C-81/15.

<sup>4</sup> V. articolo 20 della direttiva 2008/118/CEE, del 16 dicembre 2008.

<sup>5</sup> Artt. 41 e 41bis della legge sulle accise del 06.12.2008, Dz. U. 2009 Nr 3 nota 11.

attestanti l'uscita delle merci dal territorio dell'Unione fin dall'inizio del trasporto. Orbene, nel caso della ricorrente sarebbero stati falsificati solo i timbri dell'operatore registrato e ciò nel momento in cui la circolazione delle merci doveva concludersi. Inoltre, in detta causa, non esisteva uno specifico operatore registrato o depositario autorizzato in un altro Stato membro a cui la merce avrebbe dovuto essere consegnata. Si trattava soltanto del trasporto di prodotti destinati a essere esportati verso paesi situati al di fuori dell'UE attraverso uno o più Stati membri. Parimenti, era diverso l'oggetto della controversia, ossia la problematica dei diritti della difesa.

- 21 Un'altra questione che il giudice del rinvio si pone è quella relativa alla natura e alla finalità della garanzia<sup>6</sup> versata per garantire il pagamento dell'accisa. La garanzia è stata fornita dalla società polacca J&S ENERGY. Dal fascicolo risulta che tale garanzia era stata costituita per garantire il trasporto dei prodotti selezionati nel regime in questione dal deposito fiscale della ricorrente alla società EKOL GAS. Tuttavia, tale finalità della garanzia fornita è stata contestata dalla ricorrente, sostenendo che non era stata fornita la garanzia per il trasporto dei prodotti selezionati nel regime in questione ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 3 della direttiva, in quanto era stata prestata solo per il trasporto tra i depositi fiscali e non anche per il trasporto all'operatore registrato.
- 22 La garanzia per il pagamento dell'accisa è valida per tutti gli Stati membri dell'Unione in cui i prodotti sono trasportati (v. articolo 15, paragrafo 3, della direttiva). Per questo, secondo il giudice del rinvio, le autorità doganali di un altro Stato membro non possono esaminare il motivo della garanzia, né l'autenticità delle informazioni figuranti sui documenti di accompagnamento.
- 23 Nel caso di specie, sulla base delle informazioni contenute nei documenti di accompagnamento e della garanzia ricevuta, le autorità doganali polacche hanno autorizzato il trasporto dei prodotti nel regime in questione presso l'operatore registrato, dichiarando così che tutte le summenzionate condizioni del regime in questione erano rispettate. Così facendo, esse hanno fatto sorgere l'affidamento della ricorrente e delle autorità doganali ceche nel fatto che la garanzia era stata debitamente versata e che le condizioni del regime in questione erano soddisfatte. Tuttavia, in un momento successivo del procedimento (a seguito di un esame giurisdizionale da parte dei giudici amministrativi polacchi), le autorità doganali polacche hanno sospeso il procedimento di fissazione delle accise nei confronti della ricorrente, in quanto, a loro avviso, le condizioni del regime in questione non erano soddisfatte, in particolare poiché non era stata costituita una garanzia per garantire il trasporto dei prodotti verso l'operatore registrato.
- 24 Tuttavia, nel momento in cui le merci sono arrivate nella Repubblica ceca, la garanzia era già stata costituita e le autorità doganali nazionali, conformemente al principio della certezza del diritto e di fiducia nel corretto svolgimento della procedura da parte delle autorità doganali polacche, hanno presunto che la

<sup>6</sup> V. considerando 19 della suddetta direttiva 2008/118.

garanzia fosse corretta. Pertanto, le autorità doganali polacche hanno creato una situazione che non è contemplata né dalla direttiva né dalla legge. Secondo il giudice del rinvio, sarebbero violati i principi dello Stato di diritto se fosse accettato siffatto modo di procedere delle autorità doganali polacche e fosse fatto gravare sulle parti del procedimento principale. Se, in base ad una garanzia prestata in modo anomalo, le autorità doganali ceche non dovessero considerare come regolarmente avviato il trasporto nel regime in questione, esse violerebbero gli obiettivi della direttiva nonché i principi di leale cooperazione e di certezza del diritto dell'Unione.

- 25 Per quanto riguarda le due questioni sollevate non ricorrono quindi le condizioni previste dalla giurisprudenza dell'Unione per non sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte.