



# Scheda tematica

## Le accise



## Premessa

Con accise si intendono le imposte indirette fondate sul consumo o sull'utilizzo di determinati prodotti. Diversamente dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) che è un'imposta generale *ad valorem*, le accise sono imposte specifiche sotto due profili, in quanto si applicano unicamente a determinati prodotti, vale a dire le bevande alcoliche, i tabacchi lavorati e i prodotti energetici, e non sono determinate sulla base del valore di detti prodotti, ma sui quantitativi di prodotti consumati (litri di alcol o di carburante, numero di sigarette, ecc.).

Al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno e di evitare distorsioni della concorrenza in seno all'Unione, le accise sono state oggetto di un'armonizzazione a livello europeo, conformemente all'articolo 113 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Disposizioni di diritto derivato sono state così adottate a metà degli anni '90, prima di fare oggetto di una rifusione alla fine degli anni 2000. A tal riguardo, direttive specifiche armonizzano le basi imponibili (definizione dei gruppi di prodotti e delle modalità di calcolo delle accise – ad esempio, per ettolitro, per gradazione alcolica, per numero di pezzi, ecc. –, eventuali esenzioni) e le aliquote minime applicabili ai diversi prodotti interessati. Una direttiva generale organizza, dal canto suo, il regime comune applicabile alla produzione, alla detenzione e alla circolazione di detti prodotti.

La Corte ha avuto più volte l'occasione di pronunciarsi su taluni aspetti del funzionamento del regime dei diritti di accisa, che si trattasse di specifiche modalità di tassazione dei prodotti interessati o del regime comune di detenzione e di circolazione di detti prodotti.

La Corte ha così precisato, in cause spesso di carattere tecnico, la portata dell'ambito di applicazione delle accise al fine di stabilire, caso per caso e con riferimento a prodotti specifici, il loro assoggettamento o meno all'imposizione. In più occasioni, essa si è pronunciata altresì sulla struttura di tali imposte, in particolare, per quanto concerne l'applicazione delle diverse aliquote e le esenzioni previste dai testi di legge.

Anche le norme disciplinanti l'esigibilità e il pagamento delle accise sono state oggetto di una copiosa giurisprudenza della Corte.

Al di là delle accise propriamente dette, la Corte ha inoltre chiarito a quali condizioni gli Stati membri possono applicare altre imposte indirette ai prodotti soggetti ad accisa.

## Elenco degli atti normativi considerati

### Regime generale dei prodotti soggetti ad accisa

**Direttiva 92/12/CEE** del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1).

**Direttiva 92/108/CEE** del Consiglio, del 14 dicembre 1992, che modifica la direttiva 92/12/CEE relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa e che modifica la direttiva 92/81/CEE (GU 1992, L 390, pag. 124).

**Direttiva 96/99/CE** del Consiglio, del 30 dicembre 1996, che modifica la direttiva 92/12/CEE relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1997, L 8, pag. 12).

**Direttiva 2008/118/CE** del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12).

**Regolamento (CEE) n. 3649/92** della Commissione, del 17 dicembre 1992, sul documento di accompagnamento semplificato per la circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accisa e immessi in consumo nello Stato membro di partenza (GU 1992, L 369, pag. 17).

### Regimi particolari dei prodotti soggetti ad accisa

**Direttiva 95/59/CE** del Consiglio, del 27 novembre 1995, relativa alle imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati (GU 1995, L 291, pag. 40).

**Direttiva 2011/64/UE** del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato (GU 2011, L 176, pag. 24).

**Direttiva 92/83/CEE** del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU 1992, L 316, pag. 21).

**Direttiva 92/84/CEE** del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU 1992, L 316, pag. 29).

**Direttiva 2003/96/CE** del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU 2003, L 283, pag. 51).

**Direttiva 92/81/CEE** del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali (GU 1992, L 316, pag. 12).

**Direttiva 92/82/CEE** del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali (GU 1992, L 316, pag. 19).

### **Normativa doganale**

**Regolamento (CEE) n. 2913/92** del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1).

**Regolamento (CEE) n. 2454/93** della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario (GU 1993, L 253, pag. 1).

**Regolamento (CE) n. 955/1999** del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 1999, che modifica il regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio per quanto riguarda il regime di transito esterno (GU 1999, L 119, pag. 1).

**Regolamento (CE) n. 1662/1999** della Commissione, del 28 luglio 1999, recante modificazione del regolamento (CEE) n. 2454/93 che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario (GU 1999, L 197, pag. 25).

**Regolamento (CEE) n. 2658/87** del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1).

**Regolamento (CEE) n. 2587/91** della Commissione, del 26 luglio 1991, che modifica l'allegato I al regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1991, L 259, pag. 1).

### **Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto**

**Sesta direttiva 77/388/CEE** del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1).

### **Assistenza reciproca in materia di recupero di taluni crediti fiscali**

**Direttiva 76/308/CEE** del Consiglio, del 15 marzo 1976, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU 1976, L 73, pag. 18).

## Indice

PREMESSA .....	3
ELENCO DEGLI ATTI NORMATIVI CONSIDERATI.....	4
I. ARMONIZZAZIONE DELLE BASI IMPONIBILI E DELLE ALIQUOTE APPLICABILI AI PRODOTTI SOGGETTI AD ACCISE .....	7
1. Armonizzazione delle accise sui tabacchi lavorati.....	7
1.1. Ambito di applicazione delle accise applicabili ai tabacchi lavorati .....	7
1.2. Struttura delle accise applicabili ai tabacchi lavorati .....	9
2. Armonizzazione delle accise sulle bevande alcoliche .....	11
2.1. Ambito di applicazione delle accise applicabili alle bevande alcoliche.....	11
2.2. Struttura delle accise applicabili alle bevande alcoliche.....	17
3. Armonizzazione delle accise sui prodotti energetici .....	24
3.1. Ambito di applicazione delle accise applicabili ai prodotti energetici .....	24
3.2. Struttura delle accise applicabili ai prodotti energetici .....	29
II. ARMONIZZAZIONE DELLE NORME IN MATERIA DI ESIGIBILITÀ E DI PAGAMENTO DELLE ACCISE .....	32
1. Esigibilità delle accise.....	32
1.1. Esigibilità in caso di svincolo di un prodotto sottoposto ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa.....	33
1.2. Esigibilità in caso di acquisto da parte di un privato di prodotti soggetti ad accisa .....	43
2. Pagamento delle accise .....	48
III. IMPOSIZIONI INDIRETTE DIVERSE DALLE ACCISE SUI PRODOTTI SOGGETTI AD ACCISA.....	54

## I. Armonizzazione delle basi imponibili e delle aliquote applicabili ai prodotti soggetti ad accise

### 1. Armonizzazione delle accise sui tabacchi lavorati

#### 1.1. Ambito di applicazione delle accise applicabili ai tabacchi lavorati

*Sentenza del 6 aprile 2017, Eko-Tabak (C-638/15, , [EU:C:2017:277](#))*

*«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2011/64/UE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Articolo 5, paragrafo 1, lettera a) – Nozioni di “tabacco da fumo”, “tabacco trinciato o in altro modo frazionato” e “trasformazione industriale”»*

L'Ufficio doganale della regione della Boemia meridionale (Repubblica ceca) disponeva la confisca di alcuni prodotti appartenenti alla Eko-Tabak, argomentando che essi costituivano tabacchi da fumo ai sensi della normativa nazionale in materia di accise e, pertanto, erano soggetti ad accisa.

La Eko-Tabak proponeva ricorso contro tale decisione dinanzi al Krajský soud v Českých Budějovicích (Corte regionale di České Budějovice, Repubblica ceca), facendo valere che la definizione di tabacco da fumo in base alla normativa nazionale ampliava eccessivamente l'elenco dei tabacchi lavorati di cui alla direttiva 2011/64. La Eko-Tabak ritiene infatti che il suo prodotto, tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente scostolato, che è stato sottoposto a essiccazione primaria e successiva umidificazione controllata e contiene glicerina, debba ancora essere trasformato per essere fumato (semplice trasformazione mediante triturazione o trinciatura a mano). Non si tratterebbe quindi di tabacco da fumo.

Visto il rigetto del ricorso da essa proposto, la Eko-Tabak ha proposto impugnazione dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca). Detto giudice nutre dubbi quanto alla questione se prodotti come quelli oggetto del procedimento principale costituiscano tabacchi lavorati ai quali si applica la direttiva 2011/64. Nell'ipotesi di risposta negativa a tale questione, detto giudice intende chiarire se gli articoli 2 e 5 della menzionata direttiva ostino a che uno Stato membro assoggetti ad accisa tali prodotti.

La Corte ritiene che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 vadano interpretati nel senso che il tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente scostolato, che sia stato sottoposto a essiccazione primaria e successiva umidificazione controllata, che contenga glicerina e che possa essere fumato a seguito di una semplice trasformazione mediante triturazione o trinciatura a mano è ricompreso nella nozione di «tabacchi da fumo» ai sensi di dette disposizioni.

Infatti, dal disposto dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), di questa stessa direttiva risulta che esso impone il rispetto di due condizioni cumulative, vale a dire, da un lato, che il tabacco sia trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette e, dall'altro, che possa essere fumato senza successiva trasformazione industriale.

Al riguardo, in assenza di definizione dei termini «trinciato» e «frazionato» in tale direttiva, occorre riferirsi, per determinarne la portata, al loro senso generale e comunemente riconosciuto. Orbene, tali termini, il cui senso abituale è particolarmente ampio, designano, segnatamente, per quanto riguarda il primo, il risultato dell'operazione consistente nel togliere una parte o un pezzo di qualcosa con uno strumento tagliente e, quanto al secondo, il risultato dell'operazione consistente nello smembramento o nella divisione di qualcosa.

Conseguentemente, in quanto i prodotti oggetto del procedimento principale consistono, secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, in tabacco in foglie parzialmente scostolate, tali prodotti devono essere considerati come tabacco trinciato o in altro modo frazionato ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.

Per quanto riguarda la nozione di «trasformazione industriale», di cui a detto articolo 5, paragrafo 1, lettera a), tale nozione indica normalmente la trasformazione, di solito su larga scala, secondo un processo standardizzato, di materie prime e beni materiali.

Risulta dalla giurisprudenza della Corte, in sostanza, che non costituiscono «trasformazioni industriali» manipolazioni agevoli intese a rendere un prodotto del tabacco non finito tale da essere fumato, come quella consistente semplicemente nell'inserire un rotolo di tabacco in un tubetto per sigarette.

In tale contesto, deve essere considerato tale da essere fumato senza successiva «trasformazione industriale», ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64, il tabacco lavorato che è pronto o può essere agevolmente preparato, con mezzi non industriali, per essere fumato.

Nella specie, come risulta dalla decisione di rinvio, i prodotti oggetto del procedimento principale sono stati sottoposti a un processo di essiccazione primaria e successiva umidificazione controllata, contengono glicerina e possono essere fumati a seguito di una semplice trasformazione mediante triturazione o trinciatura a mano. Fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, risulta quindi che tali prodotti soddisfano anche la condizione di poter essere fumati senza successiva trasformazione industriale e, pertanto, ricadono nella nozione di «tabacchi da fumo», quale definita dall'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.

Ciò premesso, non costituendo tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare sigarette ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto i), di questa direttiva, tali prodotti devono quindi ritenersi ricompresi nella nozione di «altri tabacchi da fumo», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto ii), della direttiva medesima.

## 1.2. Struttura delle accise applicabili ai tabacchi lavorati

*Sentenza del 4 marzo 2010, Commissione/Francia (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))*

*Sentenza del 4 marzo 2010, Commissione/Austria (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))*

*Sentenza del 4 marzo 2010, Commissione/Irlanda (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))*

*«Inadempimento di uno Stato – Direttiva 95/59/CE – Imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati – Articolo 9, paragrafo 1 – Libera determinazione, da parte dei produttori e degli importatori, dei prezzi massimi di vendita al minuto dei loro prodotti – Normativa nazionale che impone un prezzo minimo di vendita al minuto delle sigarette – Normativa nazionale che vieta la vendita dei prodotti del tabacco a “un prezzo di natura promozionale contrario agli obiettivi di sanità pubblica” – Nozione di “legislazioni nazionali sul controllo del livello dei prezzi [o sul rispetto dei prezzi] imposti” – Giustificazione – Tutela della sanità pubblica – Convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità per la lotta contro il tabagismo»*

*«Inadempimento di uno Stato – Direttiva 95/59/CE – Imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati – Articolo 9, paragrafo 1 – Libera determinazione, da parte dei produttori e degli importatori, dei prezzi massimi di vendita al minuto dei loro prodotti – Normativa nazionale che impone un prezzo minimo di vendita al minuto delle sigarette nonché un prezzo minimo di vendita al minuto del tabacco trinciato a taglio fino – Giustificazione – Tutela della sanità pubblica – Convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità per la lotta contro il tabagismo»*

*«Inadempimento di uno Stato – Direttiva 95/59/CE – Imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati – Articolo 9, paragrafo 1 – Libera determinazione, da parte dei produttori e degli importatori, dei prezzi massimi di vendita al minuto dei loro prodotti – Normativa nazionale che impone un prezzo minimo di vendita al minuto delle sigarette – Giustificazione – Tutela della sanità pubblica – Convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità per la lotta contro il tabagismo»*

La direttiva 95/59 prevedeva che i produttori e gli importatori di tabacchi lavorati stabiliscono liberamente i prezzi massimi di vendita al minuto di ciascuno dei loro prodotti. Secondo la Commissione, le normative dei tre Stati membri, che impongono prezzi minimi corrispondenti a una determinata percentuale dei prezzi medi dei tabacchi lavorati in questione (95% per la Francia, 92,75% per le sigarette e 90% per il tabacco trinciato a taglio fino per l'Austria e 97% per l'Irlanda), arrecano pregiudizio alla libertà dei produttori e degli importatori di stabilire i prezzi massimi di vendita al minuto dei loro prodotti e, pertanto, alla libera concorrenza.

La Commissione ha quindi adito la Corte, in quanto riteneva che le normative nazionali di cui trattasi fossero in contrasto con la direttiva 95/59.

Gli Stati membri avevano tentato di giustificare le loro normative invocando la convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità (OMS) e le disposizioni dell'articolo 30 CE per giustificare un'eventuale violazione dell'articolo 9, paragrafo 1,

della direttiva 95/59, alla luce dell'obiettivo di tutela della salute e della vita delle persone.

La Corte dichiara, in modo analogo nelle tre sentenze, che viene meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 95/59, come modificata dalla direttiva 2002/10, lo Stato membro che adotti e mantenga in vigore una normativa in forza della quale i pubblici poteri fissano prezzi minimi per la vendita al minuto del tabacco lavorato se tale regime non consente di escludere, in ogni caso, che i prezzi minimi imposti pregiudichino il vantaggio concorrenziale che potrebbe risultare, per taluni produttori o importatori di prodotti del tabacco, da prezzi di costo inferiori. Infatti, un siffatto regime, che, inoltre, determina il prezzo minimo facendo riferimento al prezzo medio praticato sul mercato, può far sì che siano eliminate le differenze tra i prezzi dei prodotti concorrenti e che tali prezzi convergano verso il prezzo del prodotto più caro. Detto regime pregiudica quindi la libertà dei produttori e degli importatori di stabilire il loro prezzo massimo di vendita al minuto, libertà garantita dall'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 95/59.

Inoltre, la convenzione quadro dell'OMS per la lotta contro il tabagismo è inconferente per quanto attiene alla compatibilità o meno di un siffatto regime con l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 95/59, atteso che tale convenzione non impone alle parti contraenti alcun obbligo concreto in relazione alla politica dei prezzi dei prodotti del tabacco, ma descrive unicamente possibili opzioni per tener conto degli obiettivi nazionali di salute con riferimento alla lotta al tabagismo. Infatti, l'articolo 6, paragrafo 2, di tale convenzione si limita a prevedere che ogni parte contraente adotti o mantenga misure che «possono comprendere» l'applicazione di politiche fiscali e, «all'occorrenza», di politiche dei prezzi riguardanti i prodotti del tabacco.

Infine, gli Stati membri non possono richiamarsi all'articolo 30 CE per giustificare una violazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 95/59, alla luce dell'obiettivo di tutela della salute e della vita delle persone. Infatti, l'articolo 30 CE non può essere inteso nel senso che autorizza provvedimenti di natura diversa dalle restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione e dalle misure di effetto equivalente contemplate dagli articoli 28 CE e 29 CE.

Ciononostante, la direttiva 95/59 non impedisce agli Stati membri di perseguire la lotta al tabagismo, che si inserisce nell'obiettivo di tutela della sanità pubblica.

A tal riguardo, la disciplina fiscale costituisce uno strumento importante ed efficace di lotta al consumo dei prodotti del tabacco e, pertanto, di tutela della salute pubblica, posto che l'obiettivo di garantire che i prezzi di tali prodotti siano fissati a livelli elevati può essere adeguatamente perseguito mediante l'aumento dell'imposizione fiscale su tali prodotti, dal momento che gli aumenti dei diritti di accisa devono prima o poi tradursi in un aumento dei prezzi di vendita al dettaglio, senza con ciò compromettere la libertà di determinazione dei prezzi.

## 2. Armonizzazione delle accise sulle bevande alcoliche

### 2.1. Ambito di applicazione delle accise applicabili alle bevande alcoliche

*Sentenza del 13 marzo 2019, B. S. (Malto nella composizione della birra) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))*

*«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Accise sull’alcole e sulle bevande alcoliche – Direttiva 92/83/CEE – Articolo 2 – Nozione di “birra” – Bevanda prodotta a partire da un mosto ottenuto da una miscela contenente più glucosio che malto – Nomenclatura combinata – Voce 2203 (birre di malto) o 2206 (altre bevande fermentate)»*

Il ricorrente produceva una bevanda alcolica che, a suo avviso, consisteva in una miscela di birra e di bevande non alcoliche. L’ingrediente principale che componeva il mosto all’origine del prodotto intermedio impiegato per produrre tale bevanda era lo sciroppo di glucosio e non il malto (cento ettolitri di mosto erano ottenuti a partire da 134,9 litri di estratto di malto, 1 708,2 litri di sciroppo di glucosio, 9 litri di acido citrico, 2,4 litri di fosfato di ammonio, nutrienti e acqua).

Per tale produzione esso trasmetteva mensilmente all’Ufficio doganale competente una dichiarazione sull’accisa qualificando la bevanda da esso prodotta come una «miscela di birra», rientrante nella voce 2203 della nomenclatura combinata (in prosieguo: la «NC») e di bevande non alcoliche ed applicando l’aliquota di accisa prevista per la birra.

Il direttore dell’ufficio doganale contestava tali dichiarazioni ritenendo che la bevanda prodotta dovesse essere classificata alla voce 2206 della NC in quanto bevanda a base di bevande fermentate, diversa dalla birra, e di bevande non alcoliche e dovesse essere soggetta a un’aliquota di accisa superiore. Il direttore dell’ufficio doganale giustificava tale contestazione sulla base del fatto che l’ingrediente principale utilizzato per la fabbricazione del prodotto intermedio era lo sciroppo di glucosio e non il malto e che tale prodotto non poteva, quindi, essere classificato alla voce 2203 della NC relativa alla «birra di malto».

Nell’ambito di tale controversia, il ricorrente veniva condannato in sede penale per aver indotto in errore l’amministrazione tributaria polacca sulla natura della bevanda da esso prodotta, con conseguente riduzione delle accise dovute. Il ricorrente ha quindi proposto impugnazione avverso detta decisione dinanzi al giudice del rinvio.

A parere di quest’ultimo, per determinare se il ricorrente abbia commesso un reato, è essenziale comprendere se la bevanda che esso produce sia stata correttamente qualificata dallo stesso come «miscela di birra», di cui alla voce 2203 della NC, e di bevande non alcoliche, o se si tratti invece di una bevanda a base di una bevanda fermentata, diversa dalla birra, e di bevande non alcoliche.

In tali circostanze, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere la decisione e di chiedere alla Corte, sostanzialmente, se l’articolo 2 della direttiva 92/83 debba essere interpretato

nel senso che un prodotto intermedio, destinato a essere miscelato con bevande non alcoliche, ottenuto da un mosto contenente meno ingredienti maltati rispetto a ingredienti non maltati e nel quale è stato aggiunto sciroppo di glucosio prima del processo di fermentazione, può essere qualificato come «birra di malto» rientrante nella voce 2203 della NC.

La Corte osserva che l'articolo 2 della direttiva 92/83 include, sotto la denominazione «birra», non soltanto tutti i prodotti rientranti nella voce 2203 della NC («Birre di malto»), ma anche tutti i prodotti che contengono una miscela di birra e di bevande non alcoliche rientranti nella voce 2206 della NC [«Altre bevande fermentate (per esempio: sidro, sidro di pere, idromele); miscele di bevande fermentate e miscele di bevande fermentate e di bevande non alcoliche, non nominate né comprese altrove»], a condizione che, in entrambi i casi, tale prodotto abbia un titolo alcolometrico superiore allo 0,5% vol. Non vi è dubbio che il prodotto controverso – una miscela composta da un prodotto alcolico intermedio, ottenuto mediante fermentazione, e da bevande non alcoliche – non può essere classificato alla voce 2203 della NC. La denominazione «birra» può essere ammessa solo se il prodotto alcolico intermedio può essere di per sé qualificato come «birra di malto», ai sensi della voce 2203 della NC, fermo restando che non risulta contestato che il suddetto prodotto finale abbia un titolo alcolometrico superiore allo 0,5% vol.

A tal proposito, la Corte applica la sua consolidata giurisprudenza, secondo cui il criterio decisivo per la classificazione doganale delle merci dev'essere ricercato nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo della voce della NC e nelle note esplicative elaborate, per quanto riguarda la NC, dalla Commissione e, per quanto riguarda il sistema armonizzato (SA), dall'Organizzazione mondiale delle dogane. Ai fini dell'eventuale qualificazione come «birra di malto» del prodotto intermedio nel caso di specie, la Corte osserva che, ovviamente, occorre che vi sia del malto nella composizione del prodotto, ma né la NC, né la nota esplicativa del SA ne fissano la percentuale. Inoltre, la nota esplicativa prevede espressamente che un certo quantitativo di cereali non maltati può essere utilizzato per la preparazione del mosto, senza esigere che la proporzione di tali ingredienti non maltati sia inferiore a quella degli ingredienti maltati e, per quanto attiene allo sciroppo di glucosio, che la sua aggiunta non è vietata. Peraltro, la nota esplicativa, le cui versioni linguistiche divergono, riconosce espressamente la possibilità di aggiungere al mosto, durante la fermentazione, sostanze aromatiche, il che non esclude *ipso facto* il prodotto controverso dalla qualificazione come «birra di malto». Occorre, ancora, che le caratteristiche e le proprietà oggettive, segnatamente organolettiche, del prodotto corrispondano a quelle della birra. Trattandosi di una questione di fatto, compete al giudice nazionale stabilire se il prodotto alcolico intermedio miscelato con bevande non alcoliche per ottenere il prodotto finale corrisponda o meno alla birra (in particolare, in ragione della somiglianza visiva o di gusto specifica). Solo ove siano soddisfatte tali condizioni il prodotto potrà rientrare nella voce 2203 della NC e sarà soggetto all'accisa sulla birra.

***Sentenza del 9 dicembre 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))***

*«Direttiva 92/83/CEE – Armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche – Articoli 20, primo trattino, e 27, paragrafo 1, lettere e) ed f) – Vino, porto e cognac da cucina»*

La Répertoire Culinaire, un grossista londinese di prodotti alimentari, importava dalla Francia vino, porto e cognac da cucina, alcolici cui il produttore aggiungeva sale e pepe così da renderli utilizzabili unicamente nella preparazione di pietanze e inadatti al consumo come bevande.

Tuttavia, l'amministrazione tributaria britannica riteneva che tali prodotti dovessero essere soggetti all'accisa sull'alcol, e sequestrava quindi tale merce all'atto della sua importazione.

La Répertoire Culinaire e le autorità britanniche controvertono in merito alla restituzione della merce di cui trattasi.

Nella sentenza del 12 giugno 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338) la Corte aveva già avuto occasione di confermare l'applicabilità dell'accisa al vino da cucina; tuttavia, il giudice del rinvio invitava la Corte, con la sua prima questione, a precisare se l'articolo 20, primo trattino, della direttiva 92/83 debba essere interpretato nel senso che la definizione dell'«alcole etilico», contenuta in tale disposizione, è applicabile al vino da cucina e al porto da cucina, nonché a riconsiderare le valutazioni giuridiche da essa operate in detta causa.

La terza questione mirava a individuare il corretto fondamento giuridico ai fini dell'esenzione dei liquori da cucina.

Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio desiderava sapere quali obblighi derivino a carico dello Stato membro di importazione dal fatto che i liquori da cucina erano esentati dall'accisa nello Stato di produzione prima della loro immissione in libera circolazione all'interno dell'Unione.

Infine, la seconda questione era volta a conoscere le modalità di applicazione dell'esenzione quando lo Stato membro ha optato per un meccanismo di rimborso dell'accisa. Infatti, il Regno Unito accorda detto rimborso a condizioni molto restrittive.

La Corte dichiara, in un primo momento, che l'articolo 20, primo trattino, della direttiva 92/83 deve essere interpretato nel senso che la definizione dell'alcole etilico contenuta in tale disposizione è applicabile al vino da cucina e al porto da cucina.

La circostanza che il vino da cucina e il porto da cucina siano, in quanto tali, considerati una preparazione alimentare coperta dal capitolo 21 della nomenclatura combinata allegata al regolamento n. 2658/87, come modificato dal regolamento n. 2587/91, e che essi non siano idonei al consumo come bevande è ininfluente ai fini dell'applicabilità di detta disposizione all'alcol etilico in essi contenuto.

In un secondo momento, la Corte precisa che un'esenzione dall'accisa armonizzata del vino da cucina, del porto da cucina e del cognac da cucina impiegati per la fabbricazione di prodotti alimentari è tale da ricadere nell'ambito dell'articolo 27, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 92/83.

Siffatti prodotti potrebbero ricadere nella disposizione di cui all'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), di detta direttiva solamente se fossero impiegati per la produzione di aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari e di bevande analcoliche.

In un terzo momento, l'uniforme applicazione delle disposizioni della direttiva 92/83 implica che l'assoggettamento o meno di un prodotto all'accisa o l'esenzione di un prodotto in uno Stato membro debba, in linea di principio, essere riconosciuto dagli altri Stati membri. Una diversa interpretazione comprometterebbe la realizzazione dell'obiettivo perseguito dalla suddetta direttiva e potrebbe ostacolare la libera circolazione delle merci.

Così, nell'ipotesi in cui prodotti quali il vino da cucina, il porto da cucina e il cognac da cucina, che sono stati considerati non soggetti ad accisa o esenti dall'accisa in forza della direttiva 92/83 e immessi al consumo nello Stato membro in cui sono stati prodotti, siano destinati a essere commercializzati in un altro Stato membro, quest'ultimo deve riservare nel proprio territorio un trattamento identico a detti prodotti, salvo il caso in cui ricorrano elementi concreti, oggettivi e verificabili dai quali risulti che il primo Stato membro non ha applicato correttamente le disposizioni di tale direttiva o che, in conformità dell'articolo 27, paragrafo 1, della stessa, sia giustificata l'adozione di misure volte a evitare una frode, un'evasione o un abuso in materia di esenzioni nonché ad assicurare l'applicazione agevole e corretta di queste ultime.

Infine, in un quarto momento, la Corte dichiara che l'articolo 27, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 92/83 deve essere interpretato nel senso che la concessione dell'esenzione di cui a tale disposizione può essere subordinata al rispetto di condizioni previste da una normativa nazionale, vale a dire una limitazione dei soggetti autorizzati a presentare una richiesta di rimborso, un termine di quattro mesi per proporre una simile richiesta e la fissazione di un importo minimo di rimborso, soltanto ove risulti da elementi concreti, oggettivi e verificabili che simili condizioni sono necessarie per assicurare l'applicazione agevole e corretta di tale esenzione nonché per evitare frodi, evasioni o abusi. Spetta al giudice del rinvio verificare che ciò sia vero per quanto attiene alle condizioni stabilite da detta normativa.

Infatti, da un lato, l'esenzione dei prodotti di cui all'articolo 27, paragrafo 1, della direttiva costituisce il principio e il suo rifiuto l'eccezione e, dall'altro, la facoltà riconosciuta agli Stati membri da questa disposizione di stabilire le condizioni per assicurare l'applicazione agevole e corretta di tali esenzioni e per prevenire qualsiasi evasione, frode o abuso non può mettere in discussione il carattere incondizionato dell'obbligo di esenzione previsto da tale disposizione.

**Sentenza del 19 aprile 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))**

*«Direttiva 92/83/CEE – Armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche – Articolo 27, paragrafo 1, lettera f) – Alcol contenuto in prodotti a base di cioccolato – Esonero dall'accisa armonizzata»*

La UAB Profisa, importatore in Lituania di prodotti a base di cioccolato contenenti alcol etilico, chiedeva di beneficiare dell'esenzione prevista dalla direttiva 92/83.

L'amministrazione doganale lituana negava alla Profisa detta esenzione in quanto la legge lituana sulle accise, pur esentando dall'accisa l'alcol etilico destinato alla fabbricazione di prodotti a base di cioccolato, non ammetteva una tale esenzione nel caso di prodotti finiti a base di cioccolato importati.

La Profisa contestava detta decisione dinanzi al giudice amministrativo di primo grado, il quale respingeva il suo ricorso. La Profisa proponeva, quindi, appello dinanzi al Vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema, Lituania), che, preoccupato della divergenza tra la versione lituana dell'articolo 27, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 92/83, di cui si era tenuto conto all'atto della redazione della legge lituana, e le altre versioni di tale norma, ha adito la Corte in via pregiudiziale.

La Corte ricorda la sua giurisprudenza consolidata secondo cui la necessità che le disposizioni di diritto comunitario vengano applicate, e quindi interpretate, in modo uniforme, esclude che, in caso di dubbio, il testo di una disposizione sia considerato isolatamente, in una delle sue versioni, ed esige al contrario che sia interpretato e applicato alla luce dei testi redatti nelle altre lingue ufficiali.

L'articolo 27, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 92/83 impone agli Stati membri di esonerare dall'accisa armonizzata l'alcol e le bevande alcoliche impiegati direttamente o indirettamente nella fabbricazione di prodotti alimentari sempreché questi ultimi non contengano, nel caso del cioccolato, più di 8,5 litri di alcole puro per 100 chilogrammi di prodotto e, in tutti gli altri casi, più di 5 litri di alcole puro per 100 chilogrammi di prodotto. Fatta eccezione per la sua versione lituana, nessun passaggio di detto testo di legge fa riferimento al luogo di utilizzo dell'alcol per la fabbricazione del prodotto di cui trattasi.

In caso di disparità tra le diverse versioni linguistiche di un testo comunitario, la disposizione di cui è causa dev'essere intesa in funzione dell'impianto sistematico e della finalità della normativa di cui fa parte.

Nel caso di specie, l'articolo 27, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 92/83 deve essere interpretato nel senso che obbliga gli Stati membri ad esentare dall'accisa armonizzata l'alcol etilico importato nel territorio doganale dell'Unione e contenuto in prodotti a base di cioccolato destinati al consumo diretto, sempreché il contenuto di alcol in tali prodotti non ecceda gli 8,5 litri per ogni 100 chilogrammi di prodotto.

A tale riguardo, il luogo in cui l'alcol etilico è utilizzato per la fabbricazione di detti prodotti non ha alcuna rilevanza.

**Sentenza del 29 giugno 2000, *Salumets e a.* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))**

*«Disposizioni fiscali – Armonizzazione delle legislazioni – Imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Sesta direttiva – Tassa all'importazione – Ambito di applicazione – Importazione di contrabbando di alcol etilico»*

La controversia principale opponeva l'amministrazione delle dogane finlandese a persone fisiche perseguite per aver importato di contrabbando alcol etilico.

I convenuti sostenevano di non rientrare nell'ambito di applicazione delle direttive sulle accise e invocavano la giurisprudenza relativa alle importazioni di stupefacenti, secondo cui nessun debito inerente a dazi doganali o all'imposta sulla cifra d'affari sorge all'atto dell'importazione o dello smercio illegali di stupefacenti, al di fuori dei prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del diritto comunitario in quanto fanno parte di un circuito economico lecito e sorvegliato ai fini del loro utilizzo per scopi medici e scientifici <sup>1</sup>.

Il governo finlandese e i governi degli Stati membri che hanno presentato osservazioni invocavano per contro le sentenze in cui la Corte aveva ritenuto che l'IVA fosse normalmente dovuta quando si instaurava una concorrenza tra merci immesse fraudolentemente in commercio e prodotti commercializzati nell'ambito di un circuito legale, come i profumi contraffatti <sup>2</sup>, l'esercizio illecito dei giochi d'azzardo <sup>3</sup>, o l'esportazione illecita di sistemi informatici <sup>4</sup>.

Chiamato a pronunciarsi su tale controversia, un giudice finlandese ha chiesto alla Corte, segnatamente, se le disposizioni delle direttive 92/12 e 92/83 si applicassero all'importazione di contrabbando di alcol etilico proveniente da paesi terzi. In particolare, esso si chiedeva se l'importazione fraudolenta di alcol etilico non dovesse essere così assimilata alle operazioni di smercio illegale di stupefacenti ed importazione di denaro falso.

La Corte precisa anzitutto che, benché l'importazione o la cessione illegali di merci che, a causa della loro stessa natura o delle loro caratteristiche particolari, non possono essere immesse lecitamente in commercio né inserite nel circuito economico, come gli stupefacenti o il denaro falso, non siano soggette alle imposte o ai dazi doganali normalmente dovuti ai sensi della normativa comunitaria, il principio della neutralità

---

<sup>1</sup> I convenuti nel procedimento principale si riferiscono alle sentenze del 5 febbraio 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)); del 26 ottobre 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)); del 28 febbraio 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)); del 5 luglio 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)), e del 5 luglio 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Detta giurisprudenza sarebbe stata confermata e ampliata nelle cause relative all'importazione di denaro falso [sentenza del 6 dicembre 1990, Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))].

<sup>2</sup> Sentenza del 28 maggio 1998, Goodwin e Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

<sup>3</sup> Sentenza dell'11 giugno 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

<sup>4</sup> Sentenza del 2 agosto 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

fiscale non consente, al di fuori di queste ipotesi in cui è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito ed uno illecito, una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite.

Per quanto attiene all'alcol etilico importato di contrabbando da un paese terzo, l'immissione in commercio di detta merce non è vietata a causa della sua stessa natura o delle sue particolari caratteristiche. L'alcol etilico non può considerarsi come un prodotto escluso dal circuito economico, dal momento che il prodotto importato di contrabbando può entrare in concorrenza con quello oggetto di operazioni realizzate in un circuito legale, nella misura in cui esiste un mercato lecito dell'alcol che è proprio quello di approdo dei prodotti di contrabbando.

Pertanto, le direttive 92/12 e 92/83 devono essere interpretate nel senso che le rispettive disposizioni in materia di imponibilità e di debito tributario si applicano anche all'importazione di contrabbando nel territorio doganale comunitario di alcol etilico proveniente da paesi terzi.

## 2.2. Struttura delle accise applicabili alle bevande alcoliche

***Sentenza del 17 giugno 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))***

*«Tributo interno – Articolo 95 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, articolo 90 CE) – Direttive 92/83/CEE e 92/84/CEE – Tassazione differente del vino e della birra»*

La Société critouridienne de distribution (Socridis) chiedeva lo sgravio dalle accise che aveva dovuto versare tra il maggio e il dicembre 1993 su quantitativi di birra. Essa sosteneva, a tal riguardo, che le direttive 92/83 e 92/84 erano contrarie all'articolo 95, secondo comma, del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, articolo 90 CE), in quanto istitutive, a suo avviso, di un sistema di tassazione che autorizzerebbe prassi discriminatorie e anticoncorrenziali, le quali avvantaggerebbero indirettamente la produzione del vino a danno di quella della birra.

Essa sosteneva, a tale titolo, che anteriormente all'armonizzazione delle accise con le direttive 92/83 e 92/84, la tassazione in Francia del vino e della birra si fondava su una base comune (il volume) e aliquote analoghe [19,50 franchi francesi (FRF)/hl (circa EUR 3/hl) per la birra e FRF 22/hl (circa EUR 3,35/hl) per il vino]. Orbene, a suo avviso, le direttive succitate avevano fissato un'aliquota minima di accisa pari a EUR 1,87/grado e per ettolitro per la birra, mentre per il vino la tassazione doveva riferirsi unicamente al volume con un'aliquota minima pari a zero.

Avendo dette direttive introdotto, in tal modo, una struttura e aliquote di accisa diverse per il vino e per la birra, ne risultava una differenza di tassazione a livello nazionale, che costituiva una discriminazione. Infatti, l'armonizzazione voluta da dette direttive ha avuto come conseguenza, nello Stato membro interessato, di imporre, da un lato, una modifica dei criteri di tassazione della birra mediante l'introduzione del criterio del titolo

alcolometrico e, dall'altro, una tassazione della birra nettamente superiore rispetto a quella applicata al vino.

Si trattava quindi di stabilire se una siffatta discriminazione, autorizzata dalle direttive, fosse contraria all'articolo 95 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, articolo 90 CE), e, in caso affermativo, se questa constatazione fosse tale da inficiare la validità delle direttive. Il giudice del rinvio chiedeva così alla Corte di valutare la validità di dette due direttive alla luce dell'articolo 95) del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, articolo 90 CE).

La Corte ha ritenuto che le direttive 92/83 e 92/84 si limitino ad imporre agli Stati membri l'obbligo di applicare un'aliquota minima di accisa sulla birra. Questi ultimi conservano quindi un margine di valutazione sufficiente per stabilire, tra la tassazione del vino e quella della birra, un rapporto che escluda qualsiasi protezionismo a favore della produzione nazionale, ai sensi dell'articolo 95 del Trattato CE (divenuto, a seguito di modifica, articolo 90 CE).

Lo scopo perseguito dal legislatore comunitario nell'adottare le direttive 92/83 e 92/84 non era il ravvicinamento delle tassazioni del vino e della birra. In forza delle competenze espressamente conferitegli dall'articolo 99 del Trattato CE (divenuto articolo 93 CE) e nell'intento di procedere all'istituzione e al funzionamento del mercato interno, il Consiglio ha voluto, da un lato, ravvicinare le normative nazionali relative alle accise sui vini e, dall'altro, quelle relative alle accise sulla birra. Inoltre, le istituzioni comunitarie possono procedere all'armonizzazione solo graduale di un settore o a un ravvicinamento per fasi successive delle normative nazionali. Pertanto, l'adozione da parte del Consiglio di dette direttive, che si limitano ad imporre agli Stati membri l'obbligo di applicare un'aliquota minima di accisa sulla birra non è incompatibile con l'articolo 99 del Trattato CE (divenuto articolo 93 CE).

***Sentenza del 2 aprile 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))***

*«Armonizzazione delle strutture delle accise – Direttiva 92/83/CEE – Articolo 4, paragrafo 2 – Piccola birreria legalmente ed economicamente indipendente da qualsiasi birreria – Criteri dell'indipendenza legale e dell'indipendenza economica – Possibilità di subire un'influenza indiretta»*

La Glückauf è una società che gestisce una birreria. Le quote societarie della Glückauf sono detenute dalla Menz GmbH, nella misura del 3%, e dalla Innstadt, per il 48%. Le quote di quest'ultima società sono, dal canto loro, nelle mani della Menz GmbH, per il 30,7%, e della società Ottakringer per il 49%. La Ottakringer è, a sua volta, la controllata della società Getränke Holding AG le cui quote sono detenute dalla famiglia Wenckheim, per il 65%, e dalla famiglia Menz, per il 16%.

In un primo tempo, lo Hauptzollamt (ufficio doganale principale, Germania) attribuiva alla Glückauf la qualifica di birreria indipendente dalla Innstadt e dalla Ottakringer e le

applicava, conformemente alla normativa nazionale, un'aliquota ridotta di accisa sulla birra. Tuttavia, in seguito, lo Hauptzollamt (ufficio doganale principale) riteneva che la Glückauf fosse economicamente dipendente dalla Ottakringer e reclamava nei suoi confronti, con avviso di rettifica, la differenza tra l'importo dovuto dell'accisa con aliquota ridotta e l'importo dell'accisa stabilito in base all'aliquota normale.

Dopo un reclamo che non sortiva alcun risultato, la Glückauf esperiva un ricorso contro detto avviso di rettifica dinanzi al Thüringer Finanzgericht (Tribunale tributario del Land Turingia, Germania), giudice del rinvio. A suo avviso, il criterio di indipendenza economica che consente la qualificazione come «piccola birreria» ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 92/83, doveva essere interpretato alla luce dell'obiettivo perseguito da detta direttiva e del comportamento sul mercato delle società coinvolte. Infatti, l'esistenza di una dipendenza economica potrebbe essere constatata, nel caso di specie, unicamente se le imprese collegate mediante una partecipazione comune detenuta da un terzo si presentassero e agissero sul mercato come un'impresa unica.

Il giudice del rinvio ha deciso di sospendere la decisione per chiedere alla Corte, in sostanza, se, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta di accisa sulla birra, la condizione stabilita dall'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 92/83, secondo cui una birreria deve essere indipendente legalmente ed economicamente da qualsiasi birreria, debba essere interpretata nel senso che il criterio dell'indipendenza economica tra birrerie legalmente indipendenti si riferisce unicamente al comportamento di tali birrerie sul mercato, oppure se tale condizione non sia più soddisfatta quando una persona possiede la possibilità di esercitare *de facto* un'influenza sull'attività commerciale di dette birrerie.

La Corte risponde che l'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 92/83 dev'essere interpretato nel senso che una situazione caratterizzata dall'esistenza di legami strutturali relativi a partecipazioni e diritti di voto e tale per cui la medesima persona, la quale svolge funzioni di dirigente in diverse delle birrerie coinvolte, è in grado, a prescindere dal suo effettivo comportamento, di esercitare un'influenza sull'adozione delle loro decisioni commerciali, esclude che queste birrerie possano essere considerate reciprocamente indipendenti dal punto di vista economico.

Infatti, la direttiva 92/83 è intesa ad evitare che il beneficio di una riduzione dell'accisa sulla birra sia concesso a birrerie le cui dimensioni e la cui capacità di produzione potrebbero trovarsi all'origine di distorsioni nel mercato interno. Pertanto, i criteri dell'indipendenza legale e dell'indipendenza economica previsti all'articolo 4, paragrafo 2, di tale direttiva mirano a garantire che qualsiasi forma di dipendenza economica o legale tra birrerie comporti l'esclusione dal vantaggio fiscale costituito dall'aliquota ridotta di accisa sulla birra.

In tale contesto, la nozione di «birreria legalmente ed economicamente indipendente da qualsiasi [altra] birreria», ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, di tale direttiva implica la verifica dell'esistenza, tra le birrerie in oggetto, di una relazione di dipendenza giuridica a

livello, tra l'altro, della direzione di queste ultime, o sul piano della detenzione delle loro quote societarie o dei loro diritti di voto, o ancora l'accertamento dell'esistenza di una relazione di dipendenza economica tale da incidere sulla capacità di dette birrerie di assumere autonomamente decisioni commerciali.

Inoltre, l'obiettivo del criterio dell'indipendenza consiste nel garantire che queste aliquote ridotte di accisa vadano effettivamente a vantaggio delle birrerie per le quali la dimensione rappresenta un handicap, e non di quelle appartenenti a un gruppo. Pertanto, affinché, ai fini dell'applicazione dell'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 92/83, siano considerate unicamente birrerie davvero legalmente ed economicamente indipendenti, è necessario assicurarsi che la condizione dell'indipendenza non sia elusa per ragioni puramente formali e, in particolare, mediante costruzioni giuridiche tra diverse piccole birrerie asseritamente indipendenti che formino in realtà un gruppo economico la cui produzione supera i limiti fissati dall'articolo 4 della direttiva 92/83.

Per quanto riguarda l'eventuale incidenza del comportamento di dette birrerie sul mercato ai fini della determinazione della loro indipendenza economica, va ancora rilevato, da un lato, che l'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 92/83 si riferisce alla struttura giuridica ed economica delle birrerie, senza rinviare espressamente al loro comportamento sul mercato. Inoltre, la presenza di birrerie su mercati distinti e con gamme di prodotti differenti non consente di concludere che sussista un'indipendenza economica tra le dette birrerie, dato che siffatta circostanza può al contrario rivelare l'esistenza di una strategia deliberata, decisa a livello di gruppo per evitare o attenuare una concorrenza interna al gruppo stesso.

***Sentenza del 4 giugno 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))***

*«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Direttiva 92/83/CEE – Accisa – Birra – Articolo 4 – Piccole birrerie indipendenti – Aliquote ridotte di accisa – Presupposti – Assenza di produzione sotto licenza – Produzione secondo un procedimento di fabbricazione che appartiene a un terzo e da questi autorizzato – Utilizzo autorizzato dei marchi di tale terzo»*

Un'impresa francese, la Brasserie Bouquet, vendeva birra da essa stessa prodotta. Essa esercitava la propria attività di produzione di birra sulla base di un «contrat d'affiliation au "Cercle des trois brasseurs"» [contratto di affiliazione al "Circolo dei tre birrai"], stipulato con l'ICO 3B SARL che le consentiva di utilizzare i marchi e l'insegna «Les 3 brasseurs», nonché il know-how di quest'ultima società.

Per la Corte, adita in via pregiudiziale nell'ambito di una controversia vertente sul diniego, da parte dell'amministrazione doganale, di applicare l'aliquota ridotta di accisa prevista dalla normativa nazionale per le piccole birrerie indipendenti, si trattava di stabilire se, in sostanza, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta di accisa sulla birra, la condizione prevista all'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 92/83, secondo la quale una birreria non deve produrre sotto licenza, non sia soddisfatta se la birreria

interessata fabbrica la propria birra conformemente a una siffatta convenzione di affiliazione.

Per rispondere a detta questione, la Corte osserva che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta d'accisa sulla birra, la condizione prevista all'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 92/83, secondo la quale una birreria non deve produrre sotto licenza, non è soddisfatta se la birreria interessata fabbrica la propria birra conformemente a un accordo in forza del quale è autorizzata a utilizzare i marchi e il procedimento di fabbricazione di un terzo.

Infatti, la direttiva 92/83 è intesa ad evitare che il beneficio di una riduzione dell'accisa sulla birra sia concesso a birrerie le cui dimensioni e la cui capacità di produzione potrebbero trovarsi all'origine di distorsioni nel mercato interno.

Di conseguenza, l'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 92/83 richiede che le piccole birrerie la cui produzione annua di birra è inferiore a 200 000 ettolitri siano realmente autonome da qualsiasi altra birreria sia per quanto riguarda la loro struttura giuridica ed economica sia per quanto riguarda il loro apparato di produzione, quando utilizzano impianti fisicamente distinti da quelli di qualsiasi altra birreria e non operano sotto licenza.

Il fatto di non produrre sotto licenza costituisce dunque una delle condizioni dirette a garantire che la piccola birreria interessata sia realmente autonoma da qualsiasi altra birreria. Ne consegue che la nozione di produzione «sotto licenza» deve essere interpretata in modo che comprenda la produzione di birra sotto qualsiasi forma di autorizzazione da cui risulti che detta piccola birreria non è completamente indipendente dal terzo che le ha dato tale autorizzazione. Ciò accade in caso di autorizzazione a sfruttare un brevetto, un marchio o un procedimento di produzione che appartiene a tale terzo.

***Sentenza del 10 aprile 2014, Commissione/Ungheria (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))***

*«Inadempimento di uno Stato – Accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche – Direttiva 92/83/CEE – Fissazione delle aliquote di accisa – Produzione per conto terzi di alcol etilico in una distilleria soggetta a un'aliquota d'accisa pari a zero – Esenzione d'accisa per la produzione di alcol etilico da parte di soggetti privati»*

Il diritto dell'Unione, vale a dire la direttiva 92/83, come modificata dall'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica di Bulgaria e della Romania all'Unione europea (GU 2005, L 157, pag. 203) e la direttiva 92/84, obbliga gli Stati membri ad applicare all'alcol etilico un'accisa il cui ammontare minimo è pari, per le bevande alcoliche diverse da vino e birra, a EUR 550 per ettolitro di alcol puro. Tuttavia, l'Ungheria è autorizzata ad applicare un'aliquota ridotta all'alcol prodotto dalle distillerie a partire da frutta fornita dai frutticoltori e destinata al consumo personale di questi ultimi. Tuttavia, l'aliquota preferenziale non può essere inferiore al 50% dell'aliquota nazionale ordinaria

dell'accisa sull'alcol. Inoltre, la sua applicazione è limitata a 50 litri di alcol l'anno per nucleo familiare di frutticoltori.

La normativa ungherese prevedeva che l'accisa sull'acquavite prodotta in una distilleria per conto di un frutticoltore (distillazione per conto terzi) fosse fissata in zero fiorini ungheresi (HUF) nel limite massimo di 50 litri l'anno, il che corrispondeva a un'esenzione totale. Inoltre, l'acquavite prodotta da un privato nella propria distilleria era esentata da accisa sino a un volume massimo annuo di 50 litri quando detta acquavite è destinata al consumo personale della famiglia.

Questi regimi agevolati erano giustificati, essenzialmente, alla luce del carattere tradizionale della produzione della «pálinka» (acquavite ottenuta a partire dalla frutta).

Ritenendo che l'Ungheria non avesse rispettato le norme dell'Unione in materia di accise sulle bevande alcoliche, la Commissione ha presentato dinanzi alla Corte un ricorso per inadempimento. A parere della Commissione, le disposizioni del diritto dell'Unione non ammettono alcun regime di esenzione per la distillazione privata e ostano alla fissazione di un'aliquota pari a zero per la distillazione per conto terzi.

La Corte osserva che la direttiva 92/83 relativa alle accise sulle bevande alcoliche stabilisce i casi in cui dette bevande possono essere esentate da accisa o assoggettate ad aliquote di accisa ridotte. La direttiva non autorizza, quindi, gli Stati membri a prevedere regole preferenziali la cui portata vada al di là di quanto consentito dal legislatore europeo. La Corte constata poi che la normativa ungherese, che prevede, sino a un massimo di 50 litri l'anno, un'esenzione totale dell'acquavite ottenuta a partire da frutta fornita dai frutticoltori eccede la riduzione massima del 50% consentita all'Ungheria dalla direttiva. Parimenti, le norme nazionali che esentano da accisa l'acquavite prodotta da privati contrastano con la direttiva, posto che quest'ultima non prevede una siffatta esenzione all'aliquota ordinaria.

Inoltre, la Corte risponde al duplice argomento dedotto dal governo convenuto, secondo cui la produzione di acquavite rappresenta una tradizione secolare e la preservazione di una siffatta tradizione è considerata come l'obiettivo fondamentale del governo ungherese, nonché all'argomento secondo cui la medesima prassi di esentare da accisa acquavite in piccole quantità esiste anche in altri Stati membri. A tal riguardo, in generale, non è possibile accettare che una tradizione nazionale giustifichi una deroga discrezionale al carattere obbligatorio della direttiva.

La Corte dichiara, quindi, che l'Ungheria non ha rispettato gli obblighi ad essa incombenti in forza della normativa dell'Unione in materia di accise sulle bevande alcoliche.

***Sentenza del 5 ottobre 2004 (Sezione plenaria), Commissione/Grecia (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))***

*«Inadempimento di uno Stato – Violazione dell'articolo 90, primo comma, CE – Diritti di accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche – Applicazione di un'aliquota meno elevata all'ouzo rispetto alle altre bevande alcoliche – Conformità di tale aliquota ad una direttiva non impugnata entro il termine previsto dall'articolo 230 CE»*

La direttiva 92/83 prevedeva un'aliquota di accisa ridotta per talune tipologie di prodotti, tra cui l'ouzo (articolo 23, punto 2). La legge che ha trasposto la direttiva nell'ordinamento giuridico greco ha fissato l'aliquota di base dell'accisa in circa 294 000 dracme greche (GRD) (circa EUR 860) per cento litri di alcol puro. All'ouzo è stata applicata una riduzione del 50% dell'aliquota di base [circa GRD 147 000 (circa EUR 430) per cento litri di alcol puro].

La Commissione ha ritenuto tale differenza incompatibile con il divieto di cui all'articolo 90 del Trattato CE di applicare ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni superiori a quelle applicate ai prodotti nazionali similari e ha avviato la procedura per inadempimento.

In questa sentenza, la Corte respinge il ricorso della Commissione. Essa ricorda anzitutto che la Grecia, nel fissare per l'ouzo un'aliquota di imposta ridotta, si è fondata sull'articolo 23, punto 2, della direttiva 92/83 e si è conformata ad esso. Il ricorso della Commissione, volto direttamente a contestare l'aliquota di accisa che la Grecia è stata autorizzata ad applicare all'ouzo su detta base, si risolve indirettamente nella contestazione della legittimità di detta disposizione. A tal riguardo, la Corte ricorda che gli atti delle istituzioni comunitarie si presumono, in linea di principio, legittimi e producono pertanto effetti giuridici, finché non siano stati revocati o annullati nel contesto di un ricorso per annullamento ovvero dichiarati invalidi a seguito di un rinvio pregiudiziale o di un'eccezione di illegittimità.

In deroga a tale principio, gli atti viziati da un'irregolarità la cui gravità sia così evidente che non può essere tollerata dall'ordinamento giuridico comunitario non possono vedersi riconosciuto alcun effetto giuridico, ancorché provvisorio, devono cioè essere considerati giuridicamente inesistenti. Tale deroga mira a preservare un equilibrio fra due esigenze fondamentali, ma talvolta confliggenti, cui deve ispirarsi un ordinamento giuridico, e precisamente la stabilità dei rapporti giuridici e il rispetto della legge.

La gravità delle conseguenze che si ricollegano all'accertamento dell'inesistenza di un atto delle istituzioni comunitarie esige che, per ragioni di certezza del diritto, l'inesistenza venga constatata soltanto in casi del tutto estremi.

Orbene, la direttiva 92/83 non può essere considerata, né nel complesso né con riguardo al suo articolo 23, punto 2, quale atto inesistente. Detta direttiva non è stata neppure revocata dal Consiglio e il suo articolo 23, punto 2, non è stato annullato né

dichiarato invalido dalla Corte. Ciò premesso, l'articolo 23, punto 2, della direttiva 92/83 produce effetti giuridici che si presumono legittimi.

La Corte ne ha concluso che non viene meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del diritto comunitario uno Stato membro che si è limitato a mantenere in vigore una normativa nazionale adottata sul fondamento dell'articolo 23 della direttiva 92/83, che consente di applicare aliquote di accisa ridotte per taluni tipi di prodotti, e conforme a tale disposizione.

### 3. Armonizzazione delle accise sui prodotti energetici

#### 3.1. Ambito di applicazione delle accise applicabili ai prodotti energetici

*Sentenza del 4 giugno 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))*

*«Rinvio pregiudiziale – Articolo 267 TFUE – Procedimento incidentale di controllo di costituzionalità – Verifica della conformità di una legge nazionale tanto al diritto dell'Unione quanto alla Costituzione dello Stato membro interessato – Facoltà di un giudice nazionale di adire la Corte di giustizia mediante un rinvio pregiudiziale – Normativa nazionale che prevede l'applicazione di un'imposta sull'utilizzazione di combustibile nucleare – Direttive 2003/96/CE e 2008/118/CE – Articolo 107 TFUE – Articoli 93 EA, 191 EA e 192 EA»*

Nel 2010 la Germania ha adottato la legge disciplinante l'imposta sui combustibili nucleari (Kernbrennstoffsteuergesetz). Tale legge istituisce, per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2016, un'imposta sull'utilizzazione di combustibile nucleare per la produzione commerciale di elettricità, dovuta dai gestori delle centrali nucleari.

La Kernkraftwerke Lippe-Ems, che gestisce la centrale nucleare Emsland a Lingen (Germania) e che ha utilizzato nel corso del mese di giugno 2011 degli elementi di combustibile nel reattore nucleare della sua centrale, è tenuta al pagamento di un'imposta per un ammontare di oltre EUR 154 milioni.

La Kernkraftwerke Lippe-Ems contesta tale imposta dinanzi al Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania). A suo avviso, l'imposta tedesca sul combustibile nucleare non è compatibile con il diritto dell'Unione.

Il Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo) ha deciso di chiedere alla Corte se le direttive 2003/96, sulla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, e 2008/118, l'articolo 107 TFUE o le disposizioni del Trattato Euratom ostino a che uno Stato membro introduca un'imposta sull'utilizzazione di combustibile nucleare per la produzione commerciale di elettricità.

La Corte risponde che detta imposta non contrasta con il diritto dell'Unione. Per quanto attiene, in particolare, alla compatibilità di detta imposta con il regime europeo delle

accise, la Corte illustra che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, e l'articolo 1, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2008/118 devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale la quale preveda la riscossione di un'imposta sull'utilizzazione di combustibile nucleare per la produzione commerciale di elettricità. Infatti, l'articolo 14 della citata direttiva 2003/96 enuncia in maniera tassativa le esenzioni obbligatorie che gli Stati membri sono tenuti a riconoscere nell'ambito della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità e identifica con chiarezza i prodotti rientranti nell'esenzione.

Per quanto riguarda la prima delle succitate disposizioni, l'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 definisce la nozione di prodotti energetici, utilizzata ai fini di tale direttiva, fissando in maniera esaustiva l'elenco dei prodotti rientranti nella definizione di tale nozione mediante un riferimento ai codici della nomenclatura combinata. Orbene, il combustibile nucleare, non costituisce, stante la sua assenza dall'elenco suddetto, un prodotto energetico ai fini della direttiva 2003/96 e, dunque, non ricade sotto l'esenzione prevista dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva (esenzione dei prodotti energetici soggetti ad accisa armonizzata e utilizzati per la produzione di elettricità). L'esenzione in questione non può neppure essere applicata in via analogica. Inoltre, un'eventuale non conformità di una normativa nazionale alla politica dell'Unione in materia di riduzione delle emissioni di CO<sub>2</sub> non può giustificare – a pena di modificare radicalmente la portata dell'articolo 2, paragrafo 1, e dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, in contrasto con le chiare intenzioni del legislatore dell'Unione – un'interpretazione di tali disposizioni nel senso che le stesse si applichino a prodotti diversi dai prodotti energetici e dall'elettricità ai sensi di questa medesima direttiva.

La Corte ammette così, in sostanza, che possa ricorrere un'applicazione simultanea di un'imposta sul consumo di energia elettrica e di un'imposta gravante sulle fonti di produzione di tale energia che non sono prodotti energetici ai sensi della direttiva 2003/96.

Per quanto attiene all'articolo 1, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2008/118, un'imposta istituita da una legge nazionale che non gravi direttamente o indirettamente sul consumo dell'elettricità di cui alla direttiva 2003/96, né sul consumo di un altro prodotto assoggettato ad accisa, non può ricadere sotto l'articolo 1, paragrafi 1 o 2, della direttiva 2008/118, e non può quindi costituire né un'accisa sull'elettricità, né un'altra imposta indiretta su tale prodotto ai sensi della direttiva.

Tale ipotesi si verifica nel caso di un'imposta che, da un lato, sia dovuta quando elementi di combustibile o barre di combustibile vengono utilizzati per la prima volta in un reattore nucleare e viene provocata una reazione a catena autosostenuta ai fini della produzione commerciale di elettricità e venga riscossa in capo al produttore di elettricità, e che, dall'altro lato, venga calcolata sulla quantità di combustibile nucleare utilizzata, con la previsione di un'aliquota comune per tutti i tipi di questo combustibile, tenendo presente che la quantità di elettricità prodotta da un reattore di centrale

nucleare non è direttamente dipendente dalla quantità di combustibile nucleare utilizzata, bensì può variare a seconda della natura e delle proprietà del combustibile utilizzato nonché in base al livello di rendimento del reattore in questione, e che l'imposta suddetta potrebbe essere riscossa in ragione dell'innesco di una reazione a catena autosostenuta addirittura senza che un quantitativo di elettricità venga necessariamente prodotto e, di conseguenza, consumato.

La Corte osserva così che non consta che esista un nesso diretto e indissolubile tra l'utilizzazione di combustibile nucleare e il consumo dell'elettricità prodotta nel reattore di una centrale nucleare.

***Sentenza del 20 settembre 2017, Elecdey Carcelen e a. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 e C-221/16, [EU:C:2017:705](#))***

*«Rinvio pregiudiziale – Ambiente – Energia elettrica di origine eolica – Direttiva 2009/28/CE – Promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili – Articolo 2, secondo comma, lettera k) – Regime di sostegno – Articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, lettera e) – Spese amministrative – Direttiva 2008/118/CE – Regime generale delle accise – Articolo 1, paragrafo 2 – Altre imposte indirette che perseguono finalità specifiche – Direttiva 2003/96/CE – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Articolo 4 – Tassazione minima dell'energia – Canone gravante sugli aerogeneratori destinati alla produzione di energia elettrica»*

Le società ricorrenti gestivano, nel territorio della Comunità autonoma di Castiglia-La Mancia, Spagna (Spagna), alcuni aerogeneratori destinati alla produzione di energia elettrica di origine eolica. Durante l'esercizio fiscale relativo agli anni 2011 e 2012, esse versavano un canone stabilito dalla legge nazionale consistente in un importo forfettario trimestrale che variava a seconda delle dimensioni del parco eolico e a seconda della capacità di rendimento dell'aerogeneratore, indipendentemente dalla quantità di elettricità da esso prodotta.

Ritenendo detto canone incostituzionale e incompatibile con il diritto dell'Unione, tali ricorrenti chiedevano alle autorità nazionali competenti la rettifica delle autoliquidazioni presentate a tale titolo nonché la restituzione degli importi versati.

In tale contesto il Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Corte superiore di giustizia di Castiglia-La Mancia, Spagna) ha chiesto alla Corte di pronunciarsi sul regime giuridico del canone di cui trattasi.

In tale sentenza, per quanto attiene all'applicazione del regime delle accise, la Corte dichiara che l'articolo 4 della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede la riscossione di un canone gravante sugli aerogeneratori destinati alla produzione di energia elettrica, poiché con tale canone non sono tassati i prodotti energetici o l'elettricità, ai sensi dell'articolo 1 e dell'articolo 2, paragrafi 1 e 2, di tale direttiva, e, pertanto, esso non rientra nell'ambito di applicazione della stessa.

Non esiste infatti alcun nesso tra, da un lato, il fatto generatore del canone di cui trattasi nel procedimento principale e, dall'altro, la produzione effettiva di elettricità da parte degli aerogeneratori.

In ragione della qualificazione accolta, l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede la riscossione di un canone gravante sugli aerogeneratori destinati alla produzione di energia elettrica, poiché tale canone non costituisce un'imposta gravante sul consumo di prodotti energetici o di elettricità e, pertanto, non rientra nell'ambito di applicazione di tale direttiva.

***Sentenza del 10 giugno 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))***

*«Direttiva 92/81/CEE – Armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali – Oli minerali forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto – Esonero dall'accisa armonizzata»*

L'amministrazione tributaria svedese chiedeva alla compagnia aerea Braathens il pagamento di una tassa per la protezione dell'ambiente prevista dal diritto nazionale sulla navigazione aerea interna a carattere commerciale, calcolata sul consumo di carburante e sulle emissioni di idrocarburi e di ossido di azoto.

Dopo aver presentato dinanzi alle autorità tributarie un reclamo, che è stato respinto, la Braathens proponeva ricorso dinanzi al giudice del rinvio. Quest'ultimo ha adito la Corte al fine di stabilire, in primo luogo, se l'aliquota controversa sia contraria all'articolo 8, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/81; in secondo luogo, se detta disposizione possa essere considerata come avente effetto diretto e, in terzo luogo, se sia possibile scindere detta imposta in una parte conforme al diritto comunitario e in una parte non conforme a tale diritto.

In un primo momento, la Corte afferma che l'articolo 8, paragrafo 1, della direttiva 92/81 osta alla riscossione di una tassa per la protezione dell'ambiente che colpisce il traffico aereo commerciale interno e che è calcolata in funzione di dati relativi al consumo di carburante e alle emissioni di idrocarburi e di ossido di azoto in occasione di un tragitto aereo medio del tipo di aereo utilizzato.

Una siffatta tassa nazionale, che colpisce il consumo di carburante stesso, dal momento che esiste un nesso diretto e indissolubile tra il consumo di carburante e le sostanze inquinanti emesse in occasione di tale consumo, è incompatibile con il regime dell'accisa armonizzata istituito dalle direttive 92/12 e 92/81. Infatti, consentire agli Stati membri di colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti che, come nella specie, debbono essere esonerati dall'accisa armonizzata conformemente all'articolo 8, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/81, toglierebbe a tale disposizione ogni effetto utile.

In un secondo momento, la Corte ritiene che l'obbligo previsto all'articolo 8, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/81, di esonerare dall'accisa armonizzata gli oli minerali forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto è sufficientemente chiaro, preciso ed incondizionato da poter essere invocato dai singoli dinanzi al giudice nazionale per opporsi ad una normativa nazionale con esso incompatibile.

***Sentenza del 13 luglio 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))***

*«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2003/96/CE – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Articolo 14, paragrafo 1, lettera c) – Esenzione dei prodotti energetici utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque dell'Unione europea e per produrre elettricità a bordo delle imbarcazioni – Carburante utilizzato da una nave per navigare dal cantiere di costruzione ad un porto di un altro Stato membro al fine di imbarcare in tal luogo il suo primo carico commerciale»*

La Vakarų Baltijos laivų statykla, una società lituana che costruisce navi d'alto mare (in prosieguo: la «società lituana»), stipulava un contratto per la costruzione di una nave da carico per una società estone. Detto contratto comprendeva, in particolare, l'acquisto e il versamento diretto di carburante nei serbatoi, oltre al pagamento dell'accisa relativa a tale carburante. Successivamente alla ricezione della nave, il cliente ne disponeva la navigazione, senza carico, dal porto di Klaipėda (Lituania) a quello di Stralsund (Germania), dove imbarcava il suo primo carico commerciale, che trasportava poi a titolo oneroso al porto di Santander (Spagna).

La società lituana chiedeva all'Ispettorato nazionale delle imposte il rimborso delle accise che essa aveva assolto ai fini della fornitura del carburante alla nave del suo cliente estone. L'Ispettorato nazionale delle imposte respingeva la sua domanda sulla base del rilievo che, al momento della cessione al cliente del carburante di cui trattasi, la società lituana non aveva ottemperato ai requisiti formali e sostanziali previsti dal diritto nazionale e non disponeva della licenza necessaria che le consentisse di fornire carburante alle navi.

La decisione di rifiuto di rimborso veniva annullata dalla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania). L'Ispettorato nazionale delle imposte proponeva un ricorso di annullamento avverso tale decisione, che veniva accolto dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania). La società lituana proponeva, quindi, ricorso in cassazione dinanzi al Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema, Lituania), giudice del rinvio, che si interroga sull'interpretazione che occorre dare dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96, e sulla possibilità di negare l'esenzione prevista da detta disposizione per considerazioni di carattere puramente formale.

La Corte ritiene, anzitutto, che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione è applicabile al carburante utilizzato per fare navigare una nave, senza carico, da un porto di uno Stato membro, nella fattispecie quello in cui tale nave è stata costruita, a un porto di un altro Stato membro al fine di imbarcare in tale luogo merci da trasportare successivamente a un porto di un terzo Stato membro.

Essa interpreta poi l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che esclude l'applicazione dell'esenzione prevista da tale disposizione a motivo del fatto che la fornitura di prodotti energetici di una nave è stata effettuata senza osservare i requisiti formali previsti da tale normativa, sebbene tale fornitura sia conforme a tutte le condizioni per l'applicazione previste da detta disposizione.

### 3.2. Struttura delle accise applicabili ai prodotti energetici

**Sentenza del 2 giugno 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))**

*«Rinvio pregiudiziale – Accise – Direttiva 2003/96/CE – Aliquote di accisa differenziate per i carburanti per motori e i combustibili per riscaldamento – Presupposto per l'applicazione dell'aliquota per combustibili per riscaldamento – Deposito di un elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni secondo le quali i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento – Applicazione dell'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori in caso di mancato deposito di tale elenco riepilogativo – Principio di proporzionalità»*

Nel periodo dal 1° marzo al 31 dicembre 2009, la ROZ-ŚWIT, una società polacca, effettuava una serie di operazioni di vendita di combustibile consistente in quantità di olio combustibile leggero. È stato constatato che tali vendite erano state verificate e che era indubbio che gli acquirenti avessero confermato l'acquisto e il consumo di tale combustibile per il riscaldamento. Tuttavia, la ROZ-ŚWIT non aveva depositato, in tempo utile, l'elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti, come previsto dalla normativa polacca in materia di accise.

Posto che detta normativa prevedeva, in caso di inosservanza dell'obbligo di depositare un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti in tempo utile, l'applicazione a un prodotto utilizzato come combustibile dell'aliquota di accisa riservata ai carburanti per motori, detta aliquota di accisa è stata applicata alle vendite effettuate dalla ROZ-ŚWIT e accertata mediante un avviso di accertamento emesso dal Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (direttore dell'ufficio doganale di Breslavia, Polonia).

La ROZ-ŚWIT presentava reclamo avverso detto avviso di accertamento dinanzi al direttore della commissione doganale di Breslavia, adducendo che il mancato deposito

degli elenchi riepilogativi delle dichiarazioni degli acquirenti costituiva soltanto un'irregolarità formale mentre era indubbia la destinazione effettiva del combustibile in questione all'uso per riscaldamento.

Poiché il reclamo veniva respinto, la ROZ-ŚWIT presentava un ricorso dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia).

Quest'ultimo si chiede, in sostanza, se la direttiva 2003/96 nonché il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale, da un lato, i venditori di combustibile per riscaldamento sono obbligati a presentare, entro un termine stabilito, un elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni degli acquirenti secondo le quali i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento e, dall'altro, nel caso in cui un tale elenco riepilogativo non sia presentato entro il termine stabilito, l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori è applicata al combustibile per riscaldamento venduto, sebbene sia stato constatato che è indubbio che tale prodotto sia destinato all'uso per riscaldamento.

La Corte dichiara che la direttiva 2003/96 nonché il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale in forza della quale i venditori di combustibile per riscaldamento sono obbligati a presentare, entro il termine stabilito, un elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni secondo le quali i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento. Essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale, in mancanza della presentazione di un tale elenco entro il termine stabilito, al combustibile per riscaldamento venduto è applicata l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori, sebbene sia stato accertato che è indubbia la destinazione di tale prodotto a fini di riscaldamento.

Infatti, da un lato, tenuto conto del margine di valutazione discrezionale di cui dispongono gli Stati membri riguardo alle misure e ai meccanismi da adottare al fine di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale collegate alla vendita di combustibile per riscaldamento, e poiché un obbligo di depositare, presso le amministrazioni competenti, un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti non è manifestamente sproporzionato, si deve considerare che un tale obbligo costituisce una misura adeguata per perseguire un obiettivo del genere e non eccede quanto necessario al suo raggiungimento.

Dall'altro lato, per contro, una disposizione di diritto nazionale in forza della quale, in mancanza del deposito di un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti in tempo utile, l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori è automaticamente applicata ai combustibili per riscaldamento anche qualora questi ultimi siano utilizzati come tali, è in contrasto con l'impianto sistematico e la *ratio* della direttiva 2003/96, che si basano sul principio secondo cui i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo. Inoltre, una tale applicazione automatica dell'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori in caso di inosservanza dell'obbligo di depositare un tale

elenco riepilogativo viola il principio di proporzionalità. Infatti, il fatto di applicare ai combustibili per riscaldamento l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori a causa di una violazione di tale obbligo, qualora non vi siano dubbi riguardo alla destinazione di tali prodotti a fini di riscaldamento, eccede quanto è necessario al fine di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale.

***Sentenza del 27 novembre 2003, Commissione/Finlandia (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))***

*«Inadempimento di uno Stato – Direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE – Aliquote di accisa sugli oli minerali – Controllo fiscale – Uso del gasolio come carburante»*

Nella presente causa, vertente su un ricorso per inadempimento nei confronti della Repubblica di Finlandia, la Commissione chiedeva alla Corte di accertare che, la Repubblica di Finlandia, mantenendo in vigore la sua normativa nazionale che prevedeva la possibilità di utilizzare il gasolio soggetto a minore imposta (gasolio da riscaldamento) come carburante per i veicoli, non ha adempiuto gli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 8, paragrafi 2 e 3, della direttiva 92/81 e dell'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 92/82.

La Commissione sostiene, da un lato, che, se la disciplina finlandese impone sul gasolio utilizzato come carburante un'aliquota di accisa superiore all'aliquota minima fissata dall'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 92/82, essa non può comunque essere ritenuta conforme a tale disposizione, in quanto non garantisce che, in qualsiasi circostanza, detto gasolio sia effettivamente soggetto ad imposta all'aliquota ivi prevista.

Infatti, il sistema finlandese permette l'uso del gasolio soggetto a minore imposta come carburante e si basa sull'obbligo imposto ai proprietari o ai detentori di veicoli a motore di dichiarare preliminarmente alle autorità fiscali la loro intenzione di cominciare ad utilizzare il gasolio da riscaldamento come carburante e sul pagamento di un'imposta addizionale e/o di un tributo sul carburante che non sono riscossi in base alla quantità di combustibile utilizzato e non costituiscono pertanto accise.

Dall'altro, la Commissione afferma che la Repubblica di Finlandia, a livello della distribuzione e dell'uso del gasolio ai fini di cui all'articolo 8, paragrafi 2 e 3, della direttiva 92/81, quali l'utilizzo nei settori dell'agricoltura e della silvicoltura nonché dei lavori pubblici, ha omesso di attuare un controllo adeguato ed efficace, come richiesto da tali disposizioni, così da garantire che il gasolio sia strettamente destinato all'uso per il quale è assoggettato ad imposta.

In detta sentenza, la Corte dichiara che non può essere considerata conforme all'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 92/82, che impone che il gasolio utilizzato come carburante sia assoggettato all'aliquota minima di accisa ivi prevista, una normativa nazionale che, introducendo a tal fine un'imposta addizionale e/o un tributo sul carburante la cui riscossione è prevista in base a una dichiarazione preliminare e che non costituiscono

diritti di accisa, prevede la possibilità di utilizzare come carburante il gasolio soggetto a minore imposta.

Anche se l'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 92/82 impone agli Stati membri l'obbligo di garantire che gli oli minerali utilizzati come carburante siano assoggettati quanto meno all'aliquota di accisa stabilita da detta disposizione, l'articolo 8, paragrafi 2 e 3, della direttiva 92/81 elenca taluni settori nei quali l'uso di oli minerali come carburante può beneficiare di esenzioni o di aliquote ridotte, purché tale uso sia sottoposto a controllo fiscale.

Orbene, non adempie gli obblighi ad esso incombenti in forza di dette disposizioni uno Stato membro che mantiene in vigore una normativa in materia di uso del gasolio che attua un meccanismo di controllo fiscale che non permette di conseguire l'obiettivo da esse perseguito, poiché detto meccanismo non può impedire effettivamente l'uso come carburante di oli minerali destinati ad altri fini e, pertanto, soggetti a minore imposta, e garantire così che il gasolio utilizzato come carburante sia effettivamente assoggettato all'aliquota minima di accisa prevista da tali disposizioni.

## II. Armonizzazione delle norme in materia di esigibilità e di pagamento delle accise

### 1. Esigibilità delle accise

*Sentenza del 29 giugno 2017, Commissione/Portogallo (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))*

*«Inadempimento di uno Stato – Accise sulle sigarette – Direttiva 2008/118/CE – Esigibilità – Luogo e momento dell'esigibilità – Contrassegni fiscali – Libera circolazione dei prodotti soggetti ad accisa – Limitazione nel tempo della commercializzazione e della vendita di pacchetti di sigarette – Principio di proporzionalità»*

In tale causa la Corte era investita di un ricorso per inadempimento diretto a far accertare che, assoggettando i pacchetti di sigarette a un divieto di commercializzazione e di vendita al pubblico dopo la fine del terzo mese dell'anno successivo a quello che appare sul contrassegno, la Repubblica portoghese era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118 nonché del principio di proporzionalità.

La Corte considera che uno Stato membro viene meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118 e del principio di proporzionalità assoggettando le sigarette immesse in consumo nel corso di un determinato anno a un divieto di commercializzazione e di vendita al pubblico dopo la

fine del terzo mese dell'anno successivo laddove non vi siano aumenti dell'aliquota dell'accisa su tali prodotti che abbiano effetto in detto anno successivo.

Infatti, la lotta contro ogni possibile evasione, elusione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva 2008/118, come risulta dal considerando 31, dall'articolo 11 e dall'articolo 39, paragrafo 3, primo comma, di quest'ultima. Orbene, immissioni in consumo in quantità eccessive di pacchetti di sigarette a fine anno, che anticipano un futuro aumento dell'aliquota dell'accisa, costituiscono una forma di abuso che gli Stati membri hanno il diritto di prevenire mediante misure adeguate. Dato che l'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118 rinvia al diritto nazionale in vigore alla data di esigibilità delle accise per la determinazione delle condizioni di esigibilità e dell'aliquota dell'accisa, un simile diritto riconosciuto agli Stati membri implica necessariamente la possibilità per questi ultimi di adottare tali misure.

Tuttavia, nell'esercizio dei poteri conferiti loro dal diritto dell'Unione, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto, tra i quali figura in particolare il principio di proporzionalità. Tale principio prescrive che gli Stati membri si avvalgano di mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, non devono eccedere quanto necessario a tal fine e arrecano il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dal diritto dell'Unione pertinente. Una misura che ha per oggetto di prevenire l'immissione in consumo in quantità eccessive di pacchetti di sigarette a fine anno, in previsione di un rialzo dell'accisa, è appropriata per il raggiungimento degli obiettivi legittimi che sono la lotta contro l'evasione e l'elusione fiscali nonché la tutela della salute pubblica. Essa contribuisce anche ad assicurare una sana concorrenza. Orbene, nei limiti in cui tale misura si applica in tutti i casi, incluso quello in cui l'aliquota dell'accisa diminuisca o resti invariata, essa non risulta necessaria per raggiungere gli scopi perseguiti. Infatti, tali scopi potrebbero essere raggiunti in modo meno restrittivo ma altrettanto appropriato se la misura controversa si applicasse soltanto in caso di aumento dell'aliquota dell'accisa sulle sigarette.

### **1.1. Esigibilità in caso di svincolo di un prodotto sottoposto ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa**

***Sentenza del 2 giugno 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))***

*«Rinvio pregiudiziale – Imposte indirette – Accise – Direttiva 2008/118/CE – Esigibilità delle accise – Articolo 7, paragrafo 2 – Nozione di “svincolo dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa” – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Direttiva 2003/96/CE – Articolo 14, paragrafo 1, lettera a) – Utilizzo di prodotti energetici per produrre elettricità – Acquisto e rivendita da parte di un acquirente intermedio di prodotti energetici che si trovano in un deposito fiscale – Consegnata diretta dei prodotti energetici a un operatore al fine di produrre elettricità – Indicazione dell'acquirente intermedio quale “destinatario” dei prodotti nei documenti fiscali – Violazione dei requisiti del diritto nazionale per godere di un'esenzione*

*dall'accisa – Diniego di esenzione – Prova dell'utilizzo dei prodotti in condizioni che consentono l'esenzione dall'accisa – Proporzionalità»*

La Polihim è un depositario autorizzato che gestisce un deposito fiscale sito a Lukovit (Bulgaria), in cui ha il permesso di fabbricare prodotti energetici e di depositarli in regime di sospensione dell'accisa.

In forza di un contratto trilaterale concluso tra la Polihim, la Petros Oyl OOD e la TETS Bobov dol EAD, la Polihim vendeva olii pesanti alla Petros Oyl, la quale li rivendeva alla TETS Bobov dol, consumatore finale esente da accisa ai sensi della normativa bulgara. Tali olii pesanti venivano consegnati direttamente dalla Polihim alla TETS Bobov dol a partire dal proprio deposito fiscale. Quest'ultima utilizzava gli olii pesanti per produrre elettricità, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96.

In occasione di una verifica fiscale cui la Polihim è stata sottoposta, le autorità doganali bulgare constatavano che tale società aveva indicato di aver effettuato, a beneficio della Petros Oyl, otto immissioni in consumo di olii pesanti rientranti nella voce NC 2710 19 64, ma indicando che essa non era tenuta a versare alcuna accisa a tale riguardo, dato che tali prodotti erano destinati ad essere utilizzati per la produzione di energia elettrica, ai sensi della legge bulgara sulle accise.

Considerando che la Petros Oyl, che era stata dichiarata dalla Polihim quale destinataria dei prodotti di cui al procedimento principale, non aveva lo status di consumatore finale esente da accisa, ai sensi della normativa nazionale, e che pertanto lo svincolo di tali prodotti dal deposito fiscale della Polihim aveva creato un'accisa in capo a quest'ultima, le autorità doganali bulgare constatavano un'infrazione amministrativa.

La Polihim presentava obiezioni scritte contro tale constatazione, facendo valere che i suddetti prodotti, una volta svincolati dal suo deposito fiscale, erano stati da essa stessa direttamente consegnati alla TETS Bobov dol, società che produce elettricità e gode dello status di consumatore finale esente da accisa.

Con decisione del 27 maggio 2013, il direttore delle dogane di Svishtov (Bulgaria) respingeva tali obiezioni e infliggeva alla Polihim ammende corrispondenti, per ogni immissione in consumo, al doppio dell'importo dell'accisa non versata, in applicazione della legge nazionale sulle accise. L'aliquota dell'accisa presa in considerazione ai fini del calcolo di tali ammende era quella applicabile ai prodotti energetici per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento.

Contro tale decisione la Polihim presentava un ricorso dinanzi al Rayonen sad de Lukovit (tribunale distrettuale di Lukovit, Bulgaria), che riformava la decisione del 27 maggio 2013, riducendo l'importo delle ammende inflitte.

La Polihim impugnava tale sentenza in cassazione dinanzi all'Administrativen sad Pleven (Tribunale amministrativo di Pleven, Bulgaria), giudice del rinvio. Quest'ultimo chiede, da un lato, se l'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 debba essere interpretato nel senso che la vendita di un prodotto sottoposto ad accisa all'interno di un deposito

fiscale, senza che tale prodotto abbia fisicamente lasciato detto deposito fiscale, costituisce un'immissione in consumo di tale prodotto. Dall'altro, tale giudice chiede se l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, in combinato disposto con l'articolo 7 della direttiva 2008/118, debba essere interpretato nel senso che osta a un rifiuto, da parte delle autorità nazionali, di esentare dall'accisa prodotti energetici che, dopo essere stati venduti da un depositario autorizzato a un acquirente intermedio, siano rivenduti da quest'ultimo a un consumatore finale che presenti tutti i requisiti prescritti dal diritto nazionale per godere di un'esenzione dall'accisa su tali prodotti e a cui tali prodotti siano consegnati direttamente da tale depositario autorizzato a partire dal proprio deposito fiscale, per il solo motivo che l'acquirente intermedio, dichiarato dal depositario quale destinatario dei suddetti prodotti, non soddisfa tali requisiti.

La Corte risponde, in primo luogo, che l'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, deve essere interpretato nel senso che la vendita di un prodotto sottoposto ad accisa, detenuto da un depositario autorizzato in un deposito fiscale, comporta la sua immissione in consumo solo nel momento in cui detto prodotto lascia fisicamente tale deposito fiscale. Poiché l'accisa, come ricordato al considerando 9 della direttiva 2008/118, è un'imposta gravante sul consumo e non sulla vendita, il momento in cui essa diviene esigibile deve trovarsi più vicino al consumatore.

A tale riguardo, il paragrafo 1 di tale disposizione definisce il momento in cui l'accisa diviene esigibile come quello dell'immissione in consumo del prodotto sottoposto ad accisa. Emerge peraltro dall'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva che si deve intendere per «immissione in consumo», in particolare, lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa, da un regime di sospensione dall'accisa. Pertanto, lo svincolo, dei prodotti sottoposti ad accisa, da un regime di sospensione dall'accisa designa l'uscita fisica di tali prodotti dal deposito fiscale e non la vendita dei medesimi.

Un'interpretazione siffatta corrisponde agli obiettivi perseguiti da tale direttiva. Poiché l'accisa è un'imposta gravante sul consumo e non sulla vendita, il momento in cui essa diviene esigibile deve trovarsi più vicino al consumatore. Pertanto, fintantoché i prodotti di cui trattasi rimangono nel deposito fiscale di un depositario autorizzato, non si può avere consumo, sebbene detti prodotti siano stati venduti da tale depositario autorizzato.

Peraltro, il riferimento, in particolare, all'ipotesi dello svincolo irregolare, di un prodotto sottoposto ad accisa, da un regime di sospensione dall'accisa, può essere interpretato solo nel senso che designa l'uscita fisica di un prodotto da un siffatto regime.

Infine, dato che i prodotti sottoposti ad accisa in un regime di sospensione dall'accisa sono detenuti da un depositario autorizzato in un deposito fiscale, le accise non sono esigibili fintantoché i prodotti di cui trattasi sono detenuti da tale depositario autorizzato in un siffatto deposito.

In secondo luogo, la Corte precisa che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, in combinato disposto con l'articolo 7 della direttiva 2008/118, deve essere

interpretato nel senso che esso osta a un rifiuto, da parte delle autorità nazionali, di esentare dall'accisa prodotti energetici che, dopo essere stati venduti da un depositario autorizzato a un acquirente intermedio, siano rivenduti da quest'ultimo a un consumatore finale che presenti tutti i requisiti prescritti dal diritto nazionale per godere di un'esenzione dall'accisa e a cui tali prodotti siano consegnati direttamente dal suddetto depositario autorizzato a partire dal proprio deposito fiscale, per il solo motivo che l'acquirente intermedio, dichiarato dal depositario autorizzato quale destinatario dei prodotti in questione, non possiede la qualifica di consumatore finale autorizzato dal diritto nazionale a ricevere prodotti energetici esenti dall'accisa.

Infatti, se è vero che il fatto di subordinare l'esenzione dall'accisa all'indicazione, sui documenti fiscali, di un destinatario che soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per ricevere i prodotti energetici esenti deve essere considerato idoneo a raggiungere l'obiettivo di facilitare il controllo dell'applicazione delle esenzioni dall'accisa, riducendo il rischio di un utilizzo dei prodotti che non dà diritto all'esenzione, tuttavia un siffatto rifiuto, opposto senza che sia verificato se i requisiti di merito prescritti affinché tali prodotti siano utilizzati a fini che danno diritto a un'esenzione siano soddisfatti al momento dello svincolo di questi ultimi dal deposito fiscale, va oltre quanto necessario al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni e di evitare frodi, evasioni o abusi.

### ***Sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))***

*«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 76/308/CEE – Articoli 6 e 8, nonché articolo 12, paragrafi da 1 a 3 – Assistenza reciproca in materia di recupero di taluni crediti – Accisa esigibile in due Stati membri per le medesime operazioni – Direttiva 92/12/CE – Articoli 6 e 20 – Immissione in consumo di prodotti – Falsificazione del documento amministrativo di accompagnamento – Irregolarità o infrazione commessa nel corso della circolazione di prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo del tributo – Svincolo irregolare di prodotti da un regime sospensivo – “Duplicazione della pretesa impositiva” relativa ai diritti di accisa – Controllo effettuato dai giudici dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita – Rifiuto della richiesta di assistenza presentata dalle autorità competenti di un altro Stato membro – Presupposti»*

Tra il 1995 e il 1996, la Silcompa SpA, una società produttrice di alcol etilico stabilita in Italia, ha venduto alcol etilico, in regime di sospensione dell'accisa<sup>5</sup>, diretto in Grecia.

Nel 2000, in seguito ad un controllo, veniva accertato che i documenti amministrativi di accompagnamento (in prosieguo: i «DAA») delle partite di alcol spedite dalla Silcompa non erano mai stati ricevuti dalle autorità doganali elleniche ai fini del rilascio dei documenti ufficiali e che i timbri dell'ufficio doganale figuranti sui DAA erano falsi. Di

---

<sup>5</sup> In forza di tale regime fiscale i diritti di accisa relativi a prodotti soggetti ad accisa non sono ancora esigibili, benché il fatto generatore dell'imposizione si sia già realizzato. Infatti, tale regime opera il rinvio dell'esigibilità dell'accisa fino a che non sia soddisfatta una condizione di esigibilità.

conseguenza, l'autorità doganale italiana (in prosieguo: l'«Agenzia») emetteva tre avvisi di pagamento per il recupero dei diritti di accisa non versati.

Nel 2004 l'Agenzia veniva informata dalle autorità doganali elleniche del fatto che le forniture di prodotti spediti dalla Silcompa a un'impresa greca dovevano essere considerate irregolari. Pertanto, veniva emesso un avviso di pagamento, che copriva tanto pretese impositive italiane quanto una rettifica fiscale supplementare. Il procedimento avviato contro tale avviso terminava, nel 2017, con la stipula di una transazione tra l'Agenzia e la Silcompa.

Nel 2005 le autorità doganali elleniche emettevano, in relazione alle medesime operazioni di esportazione all'interno dell'Unione, due atti di addebito delle accise, a motivo dell'illegale immissione in consumo, nel territorio ellenico, dell'alcol spedito dalla Silcompa. Inoltre, l'amministrazione tributaria ellenica presentava all'Agenzia una domanda di assistenza per il recupero dei crediti relativi ai diritti di accisa di cui trattasi. L'Agenzia, in quanto autorità adita competente, notificava quindi alla Silcompa due avvisi di pagamento in via bonaria.

L'appello proposto dalla Silcompa, a seguito del rigetto del suo ricorso avverso tali avvisi di pagamento, veniva accolto dalla Commissione tributaria regionale del Lazio (Italia). Investita di un ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia, la Corte suprema di cassazione (Italia) ha deciso di adire la Corte in via pregiudiziale.

Così, la Corte dichiara che, nell'ambito di un'azione di contestazione riguardante i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, l'organo competente di tale Stato membro può rifiutare di accogliere la domanda di recupero dei diritti di accisa, presentata dalle autorità competenti di un altro Stato membro, per quanto riguarda prodotti irregolarmente svincolati da un regime sospensivo, qualora tale domanda sia fondata sui fatti riguardanti le medesime operazioni di esportazione di quelle già oggetto di un recupero dei diritti di accisa nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita <sup>6</sup>.

La Corte osserva che la commercializzazione illegale nel territorio ellenico dell'alcol spedito dalla Silcompa può costituire, da un lato, un'infrazione o irregolarità dei prodotti di cui trattasi e, dall'altro, una conseguenza dell'infrazione o dell'irregolarità commessa precedentemente in Italia. In funzione di tale determinazione, spettante al giudice del rinvio, sono configurabili due ipotesi.

Nella prima ipotesi, riguardante il caso di una pluralità di infrazioni o di irregolarità commesse nel territorio di più Stati membri, due o anche più Stati membri si considerano competenti a riscuotere i diritti di accisa. Così, in occasione di uno svincolo irregolare dal regime sospensivo, avvenuto in uno Stato membro, seguito da un'immissione in consumo effettiva dei prodotti soggetti ad accisa in un altro Stato

---

<sup>6</sup> Articolo 6, paragrafo 2, e articolo 20 della direttiva 92/12.

membro, quest'ultimo non può anch'esso riscuotere i diritti di accisa in relazione alle stesse operazioni di esportazione. Infatti, tale immissione in consumo non può che aver luogo una sola volta. Ne consegue che, sebbene più infrazioni o irregolarità possano verificarsi in successione in diversi Stati membri, solo l'infrazione o l'irregolarità che ha determinato lo svincolo dei prodotti in corso di circolazione dal regime sospensivo dei diritti di accisa deve essere presa in considerazione ai fini del recupero di tali diritti, nella misura in cui detta infrazione o irregolarità ha immesso i prodotti in consumo <sup>7</sup>.

La seconda ipotesi riguarda il caso in cui le autorità di uno Stato membro si siano fondate su una delle presunzioni previste per la determinazione del luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa <sup>8</sup> e in cui le autorità di un altro Stato membro accertino che l'infrazione o l'irregolarità sia stata effettivamente commessa in tale Stato <sup>9</sup>. In tale ipotesi, queste ultime autorità applicano il meccanismo correttivo che consente a quest'ultimo Stato membro di procedere al recupero dell'accisa, entro un termine di tre anni dalla data del rilascio dei DAA <sup>10</sup>. Una volta trascorso detto termine, soltanto lo Stato membro che si sia fondato su una di tali presunzioni può validamente procedere al recupero dell'accisa.

Per quanto riguarda le norme relative all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti relativi ai diritti di accisa, la Corte evidenzia, anzitutto, l'esistenza di una ripartizione delle competenze tra le autorità dello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente, che applicano il loro diritto nazionale al credito e al titolo esecutivo che consente il recupero, e le autorità dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, che applicano il loro diritto nazionale ai provvedimenti esecutivi <sup>11</sup>. In applicazione di tale principio di fiducia reciproca, il titolo esecutivo che consente il recupero è riconosciuto direttamente e trattato automaticamente come uno strumento che consente l'esecuzione di un credito dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita. Ne consegue che le autorità di quest'ultimo Stato membro non possono rimettere in discussione la valutazione delle autorità dello Stato membro richiedente relativa al luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata commessa, poiché tale valutazione rientra nella sua esclusiva competenza. Inoltre, la Corte constata che il titolo esecutivo che consente il recupero non può essere eseguito nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita se detta esecuzione comporta la doppia riscossione dei diritti di accisa gravanti sulle stesse operazioni relative ai medesimi prodotti. Di conseguenza, è necessario consentire all'organo competente dello stesso Stato membro di rifiutare l'esecuzione di tale titolo al fine di evitare la coesistenza di due decisioni definitive, riguardanti l'imposizione degli stessi prodotti, fondate, l'una, sul loro svincolo irregolare dal regime sospensivo e, l'altra, sulla loro successiva immissione in consumo. Infine, la Corte conclude che tale

---

<sup>7</sup> Articoli 6 e 20 della direttiva 92/12.

<sup>8</sup> Articolo 20, paragrafi 2 e 3, della direttiva 92/12.

<sup>9</sup> In forza dell'articolo 20, paragrafi 2 e 3, della direttiva 92/12, tali presunzioni sono previste in due ipotesi: la prima riguarda la situazione in cui non è possibile stabilire il luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa e la seconda, quella in cui i prodotti soggetti ad accisa non giungono a destinazione e non è possibile stabilire il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità.

<sup>10</sup> Articolo 18, paragrafo 1, e articolo 19, paragrafo 1, della direttiva 92/12.

<sup>11</sup> Articolo 12, paragrafi 1 e 3, della direttiva 76/308.

interpretazione non può essere rimessa in discussione dalla sua giurisprudenza, secondo la quale il legislatore dell'Unione non ha fatto assurgere a principio assoluto la prevenzione della doppia imposizione<sup>12</sup>, dal momento che essa si iscrive nel particolare contesto materiale, che riguardava l'ipotesi di uno svincolo illegale dal regime sospensivo a causa del furto dei prodotti sui quali erano stati apposti, nello «Stato membro di partenza», contrassegni fiscali aventi un valore intrinseco che li distingue da una semplice quietanza attestante il pagamento di una somma di denaro alle autorità fiscali dello Stato membro di rilascio di tali contrassegni.

***Sentenza del 29 aprile 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))***

*«Codice doganale comunitario – Articoli 202, 215, paragrafi 1 e 3, 217, paragrafo 1, e 233, primo comma, lettera d) – Nozione di merci “sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate” – Regolamento di applicazione del codice doganale – Articolo 867 bis – Direttiva 92/12/CEE – Articoli 5, paragrafi 1 e 2, 6, 7, paragrafo 1, 8 e 9 – Sesta direttiva IVA – Articoli 7, 10, paragrafo 3, e 16, paragrafo 1 – Introduzione irregolare di merci – Trasporto di merci accompagnate da un carnet TIR – Sequestro e distruzione – Determinazione dello Stato membro in cui sorge l'obbligazione doganale e diventano esigibili i diritti di accisa, nonché l'IVA – Estinzione delle obbligazioni doganali e tributarie»*

La Corte è stata chiamata da un giudice danese a pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata nell'ambito di una controversia relativa alla riscossione di dazi doganali, accise e IVA su sigarette introdotte di contrabbando accompagnate da un carnet TIR. Le sigarette trattenute venivano immediatamente distrutte. La questione sollevata era quindi, sostanzialmente, se l'obbligazione doganale e tributaria relativa alle merci importate di contrabbando sussista e possa essere riscossa, qualora le merci siano trattenute, confiscate o distrutte.

La Corte ritiene che l'articolo 5, paragrafo 1, terzo comma, e l'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 96/99, debbano essere interpretati nel senso che merci sequestrate da autorità doganali e tributarie locali all'atto della loro introduzione nel territorio dell'Unione e contemporaneamente o successivamente distrutte da tali autorità, senza aver mai cessato di essere in loro possesso, debbono considerarsi non importate nell'Unione, con la conseguenza che il fatto generatore dell'accisa non sorge nei loro confronti. Le merci sequestrate dopo la loro irregolare introduzione in tale territorio, cioè a partire dal momento in cui hanno lasciato la zona nella quale si trova il primo ufficio doganale ubicato all'interno di detto territorio, e contemporaneamente o successivamente distrutte da dette autorità senza aver mai cessato di essere in loro possesso, non debbono considerarsi «in sospensione dei diritti di accisa», ai sensi del combinato disposto di cui all'articolo 5, paragrafo 2, primo comma, e all'articolo 6, paragrafo 1, lettera c), di detta direttiva nonché dell'articolo 84,

---

<sup>12</sup> Sentenza della Corte del 13 dicembre 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), punto 55).

paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 98 del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 955/1999, e dell'articolo 867 *bis* del regolamento n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 1662/1999, con la conseguenza che il fatto generatore dell'accisa su tali merci si verifica e quindi diventa esigibile l'accisa sulle medesime.

Inoltre, la Corte precisa che l'articolo 6, paragrafo 1, e l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 96/99, devono essere interpretati nel senso che le autorità dello Stato membro in cui le merci irregolarmente introdotte nell'Unione sono state scoperte e quindi sequestrate sono competenti a riscuotere i diritti di accisa, sempreché tali merci siano detenute a fini commerciali. Spetta al giudice nazionale stabilire se tale condizione sia soddisfatta nella causa per la quale è stato adito.

***Sentenza del 28 gennaio 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))***

*«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Regime generale delle accise – Direttiva 2008/118/CE – Irregolarità verificatasi durante la circolazione di prodotti sottoposti ad accisa – Circolazione di prodotti in regime di sospensione dall'accisa – Prodotti mancanti al momento della consegna – Riscossione dell'accisa in assenza di prova della distruzione o della perdita dei prodotti»*

Nel gennaio 2011 la BP Europa spediva via mare 2,4 milioni di litri di gasolio, da un deposito fiscale situato nei Paesi Bassi verso un deposito fiscale situato in Germania. Il trasporto avveniva nell'ambito di una circolazione in sospensione dall'accisa di prodotti sottoposti ad accisa. Al termine della consegna, il proprietario del deposito fiscale situato in Germania rilevava che mancavano 4 854 litri di gasolio rispetto al quantitativo di partenza e ne informava le autorità doganali. L'amministrazione tributaria tedesca assoggettava, quindi, il quantitativo mancante di gasolio all'imposta sull'energia. La BP Europa contesta detta decisione.

Chiamato a pronunciarsi sulla controversia, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) chiede alla Corte, in sostanza, a quali condizioni di esigibilità devono essere assoggettati, in applicazione della direttiva 2008/118, i prodotti circolanti in regime di sospensione allorché al momento della consegna sono rilevati quantitativi mancanti di prodotti rispetto al luogo di partenza. In particolare, esso chiede se, ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, la scoperta di prodotti mancanti all'atto della cessione del prodotto in una situazione come quella oggetto del procedimento principale ponga fine al regime di sospensione dall'accisa previsto per i prodotti sottoposti ad accisa. Il giudice tedesco chiede, inoltre, alla Corte se le disposizioni della direttiva 2008/118 ostino a una disposizione nazionale di attuazione che non indica esplicitamente che l'irregolarità che l'articolo 10, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 disciplina, deve aver dato luogo all'immissione in consumo dei prodotti di cui trattasi.

La Corte dichiara che l'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 dev'essere interpretato nel senso che la circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in regime di

sospensione dall'accisa si conclude, ai sensi di tale disposizione, nel momento in cui il destinatario di tali prodotti rileva, al termine del completo scarico del mezzo di trasporto contenente i prodotti di cui trattasi, che mancano taluni quantitativi di tali prodotti rispetto a quelli che dovevano essere consegnati.

Infatti, il tenore letterale dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 riguarda i prodotti stessi senza riferirsi in nessun modo ai mezzi mediante i quali essi sono trasportati. Pertanto, è l'effettivo ricevimento dei prodotti in quanto tali, da parte del loro destinatario, che deve essere preso in considerazione per individuare il momento della loro consegna e non il mero trasporto presso il destinatario del loro contenente, indipendentemente da quale esso sia.

L'articolo 20 di tale direttiva fa parte del suo capo IV, intitolato «Circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa». Tra le disposizioni di tale capo figurano quelle dell'articolo 19, paragrafo 2, lettera c), della predetta direttiva, ai sensi delle quali il destinatario deve acconsentire ad ogni verifica che permetta alle autorità competenti dello Stato membro di destinazione di accertarsi che i prodotti siano stati effettivamente ricevuti. Il legislatore dell'Unione ha in tal modo inteso fare di tale effettivo ricevimento dei prodotti l'elemento determinante delle condizioni sulla base delle quali la circolazione di tali prodotti in regime di sospensione dall'accisa deve essere valutata al momento della loro consegna. Nessun'altra disposizione di detto capo suggerisce un'interpretazione diversa.

Inoltre, le disposizioni dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, nel precisare quando si conclude la circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa, mirano a definire il momento in cui tali prodotti si considerano immessi in consumo e a individuare, di conseguenza, il momento in cui l'imposta su tali prodotti diviene esigibile.

Inoltre, poiché l'accisa costituisce un'imposta gravante sul consumo, come enuncia il considerando 9 della direttiva 2008/118, basata sulla quantità dei prodotti offerti al consumo, il momento in cui tale imposta diviene esigibile deve essere fissato in modo tale che la quantità dei prodotti di cui trattasi possa essere misurata in modo esatto.

La Corte aggiunge che il combinato disposto dell'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), e dell'articolo 10, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, deve essere interpretato nel senso che le situazioni da esso disciplinate escludono quella contemplata all'articolo 7, paragrafo 4, di tale direttiva, e che la circostanza che una disposizione nazionale di attuazione dell'articolo 10, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 non indichi esplicitamente che l'irregolarità che tale disposizione della direttiva disciplina deve aver dato luogo all'immissione in consumo dei prodotti di cui trattasi non può ostare all'applicazione di tale disposizione nazionale allorché sono rilevati ammanchi, i quali implicano necessariamente siffatta immissione in consumo.

Infatti, l'articolo 10, paragrafo 2, e l'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2008/118 riguardano l'ipotesi in cui un'irregolarità, rilevata durante la circolazione di

prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa, ha dato luogo alla loro immissione in consumo mediante lo svincolo da tale regime. Pertanto, una disposizione nazionale che attua l'articolo 10, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 non può di regola prevedere che siffatta irregolarità si presuma avvenuta nello Stato membro e nel momento in cui è stata rilevata, senza subordinare tale presunzione alla condizione che tale irregolarità abbia dato luogo all'immissione in consumo dei prodotti di cui trattasi.

Il rilevamento di ammanchi al momento della consegna di prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa si riferisce a una situazione necessariamente trascorsa, durante la quale i prodotti mancanti non sono stati oggetto di tale consegna e la cui circolazione non si è, quindi, conclusa conformemente all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/118. Di conseguenza, tale situazione costituisce una irregolarità ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 6, di detta direttiva. Una irregolarità di tal genere dà luogo necessariamente a uno svincolo dal regime di sospensione dall'accisa e, pertanto, all'immissione in consumo come presunta conformemente all'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), della predetta direttiva.

Peraltro, l'irregolarità che l'articolo 10, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 disciplina contempla una situazione diversa da quella di cui all'articolo 7, paragrafo 4, di tale direttiva, ossia diversa da quella della «distruzione totale o [del]la perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa». Pertanto, se è fornita la prova di siffatta distruzione totale o della perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa non può esservi, in tale situazione, immissione in consumo ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2008/118 né, di conseguenza, può essere applicato l'articolo 10, paragrafo 2, di tale direttiva. Pertanto, le situazioni contemplate da tali disposizioni escludono quella di cui all'articolo 7, paragrafo 4, di detta direttiva.

Infine, la Corte precisa che l'articolo 10, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che si applica non solo se tutti i quantitativi dei prodotti circolanti in regime di sospensione dall'accisa non sono giunti a destinazione, ma anche nell'ipotesi in cui solo una parte di tali prodotti non è giunta a destinazione.

Infatti, il tenore letterale stesso dell'articolo 10, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 non riserva in nessun modo l'applicazione di tale norma alla sola ipotesi in cui tutti i quantitativi dei prodotti circolanti in regime di sospensione dall'accisa non siano giunti a destinazione. L'articolo 10, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 si inserisce in un contesto in cui il legislatore dell'Unione ha inteso prendere in considerazione tutte le situazioni di irregolarità, comprese, dunque, quelle riguardanti solo una parte della circolazione.

## 1.2. Esigibilità in caso di acquisto da parte di un privato di prodotti soggetti ad accisa

*Sentenza del 2 aprile 1998 (Corte in seduta plenaria), EMU Tabac e a. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))*

*«Direttiva del Consiglio 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa – Stato membro in cui è dovuta l'accisa – Acquisto per il tramite di un agente»*

La EMU Tabac, un dettagliante che vende tabacchi lavorati in Lussemburgo, e la The Man in Black Ltd sono consociate della Enlightened Tobacco Company. Dette società avevano attuato e utilizzavano un sistema che consentiva a un residente del Regno Unito di procurarsi «senza muoversi da casa» tabacchi da lui acquistati prezzo la EMU in Lussemburgo.

Con questo sistema, l'acquirente cerca di evitare il pagamento delle accise applicabili nel Regno Unito che sono notevolmente superiori a quelle che devono essere versate nel Lussemburgo. I clienti, che agivano per il tramite dell'impresa The Man in Black, ordinavano sigarette sino a un massimo di 800 sigarette per ordine. Tale agente si fa carico delle operazioni di trasporto della merce dal Lussemburgo verso il Regno Unito e provvede altresì a versare al dettagliante EMU Tabac e al corriere le somme loro dovute su cui egli trattiene una commissione.

Durante il 1995, i Commissioners of Customs and Excise (autorità doganale britannica) confiscavano a Dover un determinato quantitativo di tabacco in corso d'importazione, così come li autorizza a procedere la legislazione britannica quando sono dovuti a sua norma diritti di accisa.

Nell'ambito di un procedimento di controllo giudiziario contro la dogana britannica, le due società sostenevano che, trattandosi di importazioni compiute per uso personale di privati che avevano versato i diritti di accisa nel Granducato di Lussemburgo, i prodotti di cui trattasi erano esentati da tali accise nel Regno Unito e che, per tale motivo, la confisca da parte della dogana era illegittima.

La Court of Appeal (Corte d'appello, Regno Unito) ha sottoposto alla Corte questioni vertenti sull'interpretazione della direttiva comunitaria sul regime dei prodotti soggetti ad accisa.

La Corte risponde che la direttiva 92/12 va interpretata nel senso che essa non osta alla riscossione nello Stato membro A dei diritti di accisa sulle merci immesse in consumo in uno Stato membro B ove le stesse sono state acquistate presso la società X per uso personale di privati stabiliti nello Stato membro A per il tramite della società Y che interviene in qualità di agente per tali privati e dietro compenso, essendo noto che il trasporto della merce dallo Stato membro B verso lo Stato membro A è stato del pari

organizzato dalla società Y per conto dei privati ed effettuato da un corriere agente a titolo oneroso.

Per pervenire a tale conclusione, la Corte ha sottolineato, in primo luogo, la distinzione stabilita dalla direttiva tra, da un lato, le merci che sono detenute a fini commerciali e, dall'altro, le merci detenute a fini personali. Secondo la direttiva, per provare il carattere rigorosamente personale della detenzione delle merci soggette ad accisa di cui all'articolo 8, queste devono essere state acquistate da un privato, il quale deve averle acquistate per il proprio uso e deve inoltre averle trasportate egli stesso. Inoltre, la Corte ha constatato che, quando il legislatore comunitario ha inteso prendere in considerazione l'intervento di un agente nel contesto della direttiva, l'ha fatto in modo espresso. Orbene, nel caso di specie, nessuna versione linguistica prevede esplicitamente un intervento siffatto.

A tal riguardo, la Corte precisa che la necessità che gli atti adottati dalle istituzioni comunitarie vengano interpretati in modo uniforme esclude che, in caso di dubbio, il testo di una disposizione possa essere considerato isolatamente, e impone al contrario che esso sia interpretato e applicato alla luce dei testi redatti nelle altre lingue ufficiali. A tutte le versioni linguistiche va riconosciuto, in via di principio, lo stesso valore, che non può variare in rapporto al numero dei cittadini degli Stati membri in cui è parlata una certa lingua.

La Corte conclude che l'articolo 8 della direttiva 92/12, prevedendo che per i prodotti acquistati dai privati, per uso proprio e trasportati dai medesimi, i diritti di accisa sono riscossi dallo Stato membro in cui i prodotti sono acquistati, non si può applicare quando l'acquisto e/o il trasporto di merci soggette ad accisa sono stati effettuati per il tramite di un agente. Pertanto, ove merci provenienti da uno Stato membro sono trasferite in un altro Stato membro grazie all'intervento di un operatore che agisce a titolo oneroso il quale si è rivolto preliminarmente ai clienti in quest'ultimo Stato ed ha organizzato l'importazione di tali merci, l'accisa è esigibile in tale ultimo Stato membro.

Da ultimo, la Corte ha osservato che la direttiva, al fine di evitare una doppia imposizione, prevede esplicitamente che, in un tal caso, siano rimborsati i diritti di accisa riscossi nello Stato membro in cui le merci sono state acquistate.

***Sentenza del 23 novembre 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))***

*«Disposizioni fiscali – Armonizzazione delle legislazioni – Direttiva 92/12/CEE – Accise – Vino – Articoli 7-10 – Individuazione dello Stato membro in cui le accise sono esigibili – Acquisto da parte di un soggetto privato per il fabbisogno proprio e di altri soggetti privati – Spedizione operata in un altro Stato membro da un'impresa di trasporti – Regime applicabile nello Stato membro di destinazione»*

Il sig. Joustra ordinava annualmente partite di vino in Francia destinate al fabbisogno sia proprio, sia degli altri membri di un gruppo di cui egli faceva parte. Il vino ordinato dal

sig. Joustra veniva immesso al consumo in Francia, Stato membro in cui le accise venivano versate. Su sua richiesta, il vino veniva prelevato in Francia da una società olandese di trasporti che provvedeva alla sua spedizione nei Paesi Bassi per consegnarlo presso il domicilio del sig. Joustra dove il vino veniva tenuto in deposito per alcuni giorni prima di essere consegnato agli altri membri del gruppo. Il sig. Joustra provvedeva al pagamento del vino e del trasporto; successivamente, ogni membro del circolo gli rimborsava il prezzo corrispondente ai rispettivi quantitativi di vino fornitigli nonché una quota delle spese di trasporto calcolata in proporzione di detti quantitativi. I quantitativi forniti ai singoli membri del gruppo non eccedevano i quantitativi massimi indicativi previsti dalla direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, per stabilire se i prodotti siano destinati a fini commerciali, vale a dire 90 litri di vino, di cui non oltre 60 litri di vino spumante. Il sig. Joustra non esercitava tale attività a titolo professionale o per fini lucrativi.

L'amministrazione finanziaria olandese assoggettava detto vino ad un'accisa di EUR 906,20.

Il sig. Joustra contestava di essere debitore di tali accise. La direttiva 92/12 esenta dalle accise dello Stato membro di importazione i prodotti acquistati dai privati per il loro fabbisogno personale e trasportati dai medesimi. Orbene, a suo parere, l'espressione «trasportati dai medesimi», di cui alla direttiva, non impedirebbe un'interpretazione nel senso che la riscossione delle accise nello Stato membro di destinazione sia esclusa quando il privato acquisti egli stesso i prodotti soggetti ad accisa in un altro Stato membro, incaricando, per proprio ordine e conto, un terzo di provvedere al trasporto nello Stato membro di destinazione.

Chiamato a pronunciarsi su tale controversia, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha interrogato la Corte sull'interpretazione di detta nozione.

La Corte considera che la direttiva 92/12 dev'essere interpretata nel senso che nel caso in cui un privato, che non agisca a titolo professionale e non persegua scopi lucrativi, acquisti in un primo Stato membro, per il proprio fabbisogno personale e per quello di altri privati, prodotti soggetti ad accisa già immessi in consumo in tale Stato membro e li faccia spedire in un secondo Stato membro, per proprio conto, da un'impresa di trasporti stabilita in questo stesso secondo Stato, trova applicazione l'articolo 7 della direttiva e non il successivo articolo 8, con la conseguenza che le accise vengono parimenti rimosse in quest'ultimo Stato.

Infatti, ai fini dell'applicazione della direttiva 92/12, i prodotti non detenuti a fini personali e che dunque non rientrano nell'ambito dell'articolo 8 della direttiva devono essere necessariamente considerati detenuti a fini commerciali e, per questa ragione, rientrare nell'ambito dell'articolo 7 della medesima. Orbene, l'applicazione del menzionato articolo 8 esige che i prodotti di cui trattasi siano stati trasportati personalmente dal privato che li abbia acquistati. A termini dell'articolo 7, paragrafo 6, della direttiva medesima, le accise versate nel primo Stato verranno, in tal caso,

rimborsate conformemente alle disposizioni dell'articolo 22, paragrafo 3, della direttiva stessa.

***Sentenza del 14 marzo 2013, Commissione/Francia (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))***

*«Inadempimento di uno Stato – Direttiva 92/12/CEE – Accise – Prodotti del tabacco acquistati in uno Stato membro e trasportati in un altro Stato membro – Criteri di valutazione esclusivamente quantitativi – Articolo 34 TFUE – Restrizioni quantitative all'importazione»*

La Corte è stata chiamata a pronunciarsi su un ricorso per inadempimento proposto nei confronti della Francia e volto ad accertare che l'utilizzo di un criterio meramente quantitativo ai fini della valutazione della natura commerciale della detenzione da parte di privati di tabacco lavorato proveniente da un altro Stato membro, laddove tale criterio viene applicato per singolo veicolo e non per persona e in termini complessivi per la totalità dei prodotti del tabacco (vale a dire 2 chilogrammi per singolo veicolo), violava la direttiva 92/12 e l'articolo 34 TFUE.

La Corte dichiara, anzitutto, che uno Stato membro che utilizzi un siffatto criterio in termini complessivi per la totalità dei prodotti del tabacco viene meno agli obblighi ad esso incombenti in forza della direttiva 92/12 e, in particolare, degli articoli 8 e 9.

Infatti, al fine di determinare che taluni prodotti sono destinati a fini commerciali, l'articolo 9, paragrafo 2, di detta direttiva prevede una serie di criteri. In particolare, come risulta dallo stesso disposto del primo comma di detto paragrafo 2, gli Stati membri devono, per accertare che i prodotti siano destinati a scopi commerciali, *inter alia*, tener conto di diversi elementi, ove il quantitativo dei prodotti detenuti costituisce solo uno tra i tanti elementi menzionati. Inoltre, quanto a tale elemento, l'articolo 9, paragrafo 2, secondo comma, prevede che gli Stati membri possano stabilire, esclusivamente a titolo probatorio, livelli indicativi. Ne consegue che detto articolo 9, paragrafo 2, non consente agli Stati membri di stabilire che determinati prodotti sono detenuti a scopi commerciali fondandosi esclusivamente su un limite meramente quantitativo dei prodotti detenuti.

La Corte afferma, peraltro, che, nel fissare espressamente limiti minimi per diverse categorie distinte di prodotti del tabacco, la direttiva 92/12 autorizza gli Stati membri a fissare limiti di peso dei prodotti del tabacco detenuti, congiuntamente considerati, ma solo a condizione di rispettare ognuno di tali limiti minimi.

Infine, essa indica che, dato che l'articolo 9, paragrafo 2, della direttiva 92/12 è volto a precisare le condizioni in presenza delle quali l'accisa diviene esigibile nei confronti del detentore dei prodotti ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, i limiti indicativi minimi previsti dall'articolo 9, paragrafo 2, secondo comma, vanno intesi nel senso che riguardano tale detentore e, pertanto, nel senso che si applicano con riferimento alla persona.

***Sentenza del 18 luglio 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))***

*«Accise – Direttiva 92/12/CEE – Articoli da 7 a 9 – Direttiva 2008/118/CE – Articoli da 32 a 34 – Circolazione intracomunitaria di prodotti soggetti ad accisa – Regolamento (CEE) n. 3649/92 – Articoli 1 e 4 – Documento di accompagnamento semplificato – Copia n. 1 – Attività di “cash & carry” – Prodotti immessi in consumo in uno Stato membro e detenuti a fini commerciali in un altro Stato membro o prodotti acquistati dai privati per proprio uso e trasportati dagli stessi – Bevande spiritose – Assenza di obbligo di verifica da parte del fornitore»*

La Metro, una società danese, è titolare di catene di negozi per la vendita all'ingrosso riservata ai professionisti e operante secondo il sistema detto di «cash & carry». In base a detta tecnica di distribuzione, i clienti titolari di una carta acquistano merce presso un punto vendita, la pagano in contanti e provvedono loro stessi al suo trasporto.

La controversia principale verteva sulle accise sulle bevande spiritose, in Svezia molto superiori che in Danimarca. Tale situazione costituisce un incentivo finanziario per acquistare bevande spiritose assoggettate all'accisa danese e importarle in Svezia. Le bevande spiritose non sono assoggettate ai diritti di accisa svedesi se sono acquistate da privati in Danimarca per proprio uso e trasportate dagli stessi. Per contro, nell'ipotesi di acquisto per uso commerciale, sono applicabili le accise svedesi.

A seguito di un avviso di rettifica diretto ad alcuni professionisti svedesi che si rifornivano di bevande in Danimarca, l'amministrazione fiscale svedese aveva imposto alla Metro di farsi rimettere dai clienti svedesi il documento di accompagnamento semplificato previsto per i prodotti sottoposti ad accisa circolanti tra Stati.

Il ricorso proposto dalla Metro contro tale decisione veniva respinto dallo Østre Landsret (Corte regionale dell'Est, Danimarca). La Metro proponeva, quindi, appello avverso detta sentenza dinanzi allo Højesteret (Corte suprema, Danimarca), giudice del rinvio, che chiedeva alla Corte, segnatamente, se gli articoli da 7 a 9 della direttiva 92/12 nonché gli articoli 1 e 4 del regolamento n. 3649/92 vadano interpretati nel senso che essi impongono ad un operatore economico di verificare se gli acquirenti provenienti da altri Stati membri intendano importare i prodotti soggetti ad accisa in un altro Stato membro e, eventualmente, se tale importazione sia realizzata per uso privato o a fini commerciali.

La Corte risponde che gli articoli da 7 a 9 della direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, e gli articoli 1 e 4 del regolamento n. 3649/92 devono essere interpretati nel senso che essi non impongono ad un operatore economico di verificare se gli acquirenti provenienti da altri Stati membri intendano importare i prodotti soggetti ad accisa in un altro Stato membro e, eventualmente, se tale importazione sia realizzata per uso privato o a fini commerciali.

Ai sensi dell'articolo 1 del regolamento n. 3649/92, infatti, se prodotti soggetti ad accisa e già immessi in consumo in uno Stato membro sono destinati all'uso in un altro Stato membro per gli scopi di cui all'articolo 7 della direttiva 92/12, la persona responsabile

della circolazione intracomunitaria deve redigere un documento d'accompagnamento semplificato. Tuttavia, nessuna di tali disposizioni consente di concludere che un fornitore, ove non sia esso stesso la «persona responsabile della circolazione intracomunitaria» ai sensi dell'articolo 1 del regolamento n. 3649/92, debba verificare se siano soddisfatte le condizioni perché la persona responsabile rediga e gli rimetta detto documento d'accompagnamento semplificato affinché lo possa conservare.

Inoltre, conformemente all'articolo 7, paragrafo 3, della direttiva 92/12, l'accisa è dovuta, a seconda del caso, 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 da parte dell'operatore professionale o dell'organismo di diritto pubblico. Ne deriva, in primo luogo, che un operatore, in quanto fornitore che non si occupa della consegna dei prodotti venduti, non può essere considerato la «persona che effettua la fornitura» ai sensi di detto articolo 7, paragrafo 3. Un tale operatore non può essere considerato la persona «che detiene i prodotti destinati ad essere forniti» ai sensi di detto articolo 7, paragrafo 3, in quanto la sua attività di commercio all'ingrosso in self-service non gli consente di garantire né l'uso commerciale dei prodotti venduti a clienti di un altro Stato membro né il fatto che tali prodotti siano effettivamente forniti in tale altro Stato membro.

Inoltre, la Corte precisa che gli articoli da 32 a 34 della direttiva 2008/118 devono essere interpretati nel senso che essi non apportano modifiche sostanziali agli articoli da 7 a 9 della direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, ma ne riprendono il contenuto, rendendoli più chiari.

Infine, la Corte dichiara che l'articolo 8 della direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, va interpretato nel senso che può ricomprendere l'acquisto di prodotti soggetti ad accisa ove tali prodotti siano acquistati da privati per proprio uso e trasportati dagli stessi, ciò che le autorità nazionali competenti sono tenute a verificare caso per caso.

## 2. Pagamento delle accise

***Sentenza del 15 giugno 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))***

*«Disposizioni tributarie – Armonizzazione delle legislazioni – Direttiva 92/12/CEE – Accise – Bolli fiscali – Sesta direttiva IVA – Articoli 2 e 27 – Scomparsa di bolli di accisa»*

La Landewijck esercita in Lussemburgo un'attività di commercio all'ingrosso di tabacchi lavorati, per la quale possiede una licenza di depositario autorizzato. In applicazione della legge dei Paesi Bassi sulle accise, l'impresa presentava presso il Belastingdienst/Douane te Amsterdam (amministrazione finanziaria dell'ufficio doganale

di Amsterdam, Paesi Bassi) due domande di bolli di accisa per tabacchi lavorati e incaricava la società Securicor Omega di procurarglieli. Nel corso della consegna, detti bolli andavano persi.

La Landewijck informava l'ispettore del servizio delle imposte (in prosieguo: l'«ispettore») del fatto che i bolli non le erano pervenuti, che non potevano quindi essere utilizzati e che la Securicor Omega declinava la sua responsabilità per la loro scomparsa. L'ispettore respingeva tutte le richieste di compensazione o di restituzione dell'importo dovuto o versato per i bolli scomparsi. Anche il reclamo proposto avverso tale decisione veniva respinto dall'ispettore. Infine, il ricorso proposto dinanzi al Gerechtshof te Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam, Paesi Bassi) veniva dichiarato infondato. Con la presentazione di un ricorso in cassazione, la controversia è arrivata dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), giudice del rinvio.

Quest'ultimo ha sottoposto alla Corte varie questioni pregiudiziali con cui intendeva, in particolare, sapere se uno Stato membro potesse, senza violare la direttiva 92/12, escludere la restituzione della somma versata a titolo di accise dalla società ricorrente al momento dell'acquisto dei bolli quando i contrassegni fiscali di cui trattasi sono scomparsi prima di essere stati apposti sui prodotti del tabacco destinati ad essere immessi in consumo nel territorio nazionale, benché non sia escluso che terzi li abbiano utilizzati o possano farlo apponendoli a tabacchi lavorati immessi illegalmente in commercio.

La Corte spiega che né la direttiva 92/12, né il principio di proporzionalità ostano a che gli Stati membri, che si siano avvalsi della facoltà di prevedere che i prodotti destinati ad essere immessi in consumo nel loro territorio siano muniti di contrassegni fiscali, adottino una normativa che non prevede la restituzione dell'importo dei diritti di accisa versati, qualora i bolli fiscali siano scomparsi prima di essere stati apposti sui prodotti del tabacco, se tale scomparsa non è imputabile a una causa di forza maggiore o a un caso fortuito e se non è accertato che i bolli sono stati distrutti o resi definitivamente inutilizzabili, facendo così gravare la responsabilità finanziaria della perdita di tali bolli fiscali sul loro acquirente.

Infatti, una normativa nazionale che consentisse all'acquirente di bolli di accisa di ottenerne il rimborso comunicando semplicemente la loro perdita rischierebbe di favorire gli abusi e le frodi. Orbene, la repressione di tali abusi e frodi costituisce precisamente uno degli obiettivi perseguiti dalla normativa comunitaria. Di conseguenza, disposizioni nazionali che, in caso di scomparsa di bolli fiscali, facciano gravare la responsabilità finanziaria della perdita di tali bolli sul loro acquirente contribuiscono alla realizzazione dell'obiettivo di repressione dell'utilizzazione fraudolenta di tali bolli.

**Sentenza del 13 dicembre 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))**

*«Rinvio pregiudiziale – Disposizioni tributarie – Armonizzazione delle normative – Direttiva 92/12/CEE – Prodotti soggetti ad accisa – Contrassegni fiscali – Svincolo irregolare da un regime sospensivo – Furto – Immissione in consumo nello Stato membro del furto – Mancato rimborso dei contrassegni fiscali di un altro Stato membro già apposti sui prodotti rubati»*

L'impresa Tuxedo GmbH acquistava dallo Hauptzollamt (ufficio doganale principale, Germania) (in prosieguo: lo «Hauptzollamt») contrassegni fiscali per sigarette prodotte in Irlanda dalla P.J. Carroll & Co. Ltd (in prosieguo: la «Carroll») e destinate al mercato tedesco. La Tuxedo spediva tali contrassegni alla Carroll, la quale li apponeva sui singoli pacchetti di sigarette. I pacchetti sono poi stati spediti ad una controparte commerciale stabilita nei Paesi Bassi in regime sospensivo intracomunitario. Tutte le sigarette venivano rubate nel porto di Dublino (Irlanda).

Posto che le sigarette sono state svincolate dal regime sospensivo in Irlanda, la Carroll assolveva le accise dinanzi all'amministrazione doganale irlandese, conformemente alla normativa europea.

La Tuxedo chiedeva quindi allo Hauptzollamt il rimborso dei contrassegni fiscali acquistati. Detta domanda veniva respinta e il rigetto veniva confermato dallo Hauptzollamt. Veniva pertanto presentato ricorso dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania), giudice del rinvio.

Si trattava di stabilire se la direttiva 92/12 osti alla normativa di uno Stato membro che esclude il rimborso dell'importo versato per l'acquisto di contrassegni fiscali di tale Stato membro qualora tali contrassegni siano stati apposti su prodotti soggetti ad accisa prima della loro immissione in consumo nel detto Stato membro, tali prodotti siano stati rubati in un altro Stato membro, il che implica il pagamento dei diritti d'accisa in quest'ultimo, e non sia stato dimostrato che i prodotti rubati non saranno smerciati nello Stato membro che ha rilasciato detti contrassegni.

In via preliminare, la Corte sottolinea che il furto di tabacchi che circolano in regime di sospensione dell'accisa costituisce uno svincolo irregolare dal regime sospensivo ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 92/12, di modo che l'accisa diviene esigibile nello Stato membro in cui si è verificato il furto, conformemente all'articolo 20, paragrafo 1, della stessa direttiva.

Essa conclude quindi che la direttiva 92/12, come modificata dal regolamento n. 807/2003<sup>13</sup>, non osta alla normativa di uno Stato membro che escluda il rimborso dell'importo pagato per l'acquisto di contrassegni fiscali rilasciati da tale Stato membro qualora tali contrassegni siano stati apposti su prodotti soggetti ad accisa prima della

---

<sup>13</sup> Regolamento (CE) n. 807/2003 del Consiglio, del 14 aprile 2003, recante adeguamento alla decisione 1999/468/CE delle disposizioni relative ai comitati che assistono la Commissione nell'esercizio delle sue competenze di esecuzione previste negli atti del Consiglio adottati secondo la procedura di consultazione (unanimità) (GU 2003, L 122, pag. 36).

loro immissione in consumo nel detto Stato membro, tali prodotti siano stati rubati in un altro Stato membro, il che implica il pagamento dei diritti d'accisa in quest'ultimo, e non sia stato dimostrato che i prodotti rubati non saranno smerciati nello Stato membro che ha rilasciato i detti contrassegni.

Secondo la Corte, la possibilità di ottenere il rimborso di contrassegni fiscali invocando semplicemente la sparizione dei prodotti sui quali sono stati apposti rischierebbe di favorire gli abusi e le frodi. Infatti, nella situazione contemplata dalla detta normativa, esiste un rischio non trascurabile che i prodotti rubati siano smerciati nello Stato membro che ha rilasciato i contrassegni fiscali. Poiché recano contrassegni fiscali di tale Stato, tali prodotti possono essere introdotti senza difficoltà sul mercato ufficiale dei tabacchi dello stesso, privando così tale Stato membro di introiti fiscali ai quali ha diritto. Anche a prescindere da qualsiasi frode dell'operatore economico in possesso delle merci, la circostanza che l'accisa sia stata versata in un altro Stato membro non ha alcuna incidenza su tale rischio.

Ai sensi dell'articolo 22, paragrafi 1 e 2, della direttiva 92/12, qualora determinati prodotti immessi in consumo in un primo Stato membro e muniti a tale titolo di un contrassegno fiscale di tale Stato membro siano destinati al consumo in un altro Stato membro e vi siano spediti, è necessario che la distruzione dei contrassegni del primo Stato membro sia accertata dalle autorità fiscali di tale Stato. Per la citata disposizione il legislatore comunitario ha privilegiato la prevenzione degli abusi e delle frodi a scapito del principio dell'imposizione in un unico Stato membro. Sarebbe paradossale che il rimborso di contrassegni fiscali apposti sui prodotti soggetti ad accisa sia autorizzato nella situazione contemplata dalla normativa in questione, in cui è impossibile controllare la destinazione dei prodotti rubati, mentre l'articolo 22, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 92/12 condiziona il rimborso dell'accisa all'accertamento della distruzione dei contrassegni attestanti il suo pagamento, in circostanze in cui il rischio di abuso e di frode è minore.

***Sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))***

*«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Regime generale di accise – Direttiva 92/12/CEE – Tabacchi lavorati che circolano in regime di sospensione dei diritti di accisa – Responsabilità del depositario autorizzato – Possibilità degli Stati membri di rendere il depositario autorizzato responsabile in solido per il pagamento di somme corrispondenti alle sanzioni pecuniarie inflitte agli autori di un atto di contrabbando – Principi di proporzionalità e di certezza del diritto»*

La Karelia, una società di diritto greco attiva nella fabbricazione di prodotti del tabacco, doveva esportare sigarette, assoggettate a regime sospensivo, in Bulgaria (prima dell'adesione di quest'ultima all'Unione). Orbene, le sigarette non giungevano mai a destinazione e veniva messa in dubbio l'esistenza stessa della società acquirente. Non essendo stato possibile fornire la prova dello svincolo del carico, la garanzia prestata dalla Karelia per il pagamento delle accise veniva escussa. Inoltre, le autorità doganali

emettevano un avviso di accertamento relativo ad atti di contrabbando e, di conseguenza, liquidavano imposte supplementari dovute e maggioravano le accise.

La Karelia veniva dichiarata civilmente responsabile in solido del versamento di tali somme. Tuttavia, quest'ultima ritiene che non sussista alcun legame giuridico tra essa e l'autore degli atti di contrabbando. Orbene, la normativa greca prevede la responsabilità di tutti coloro la cui partecipazione all'infrazione doganale è certa, fermo restando che il fatto che i soggetti civilmente corresponsabili non fossero a conoscenza dell'intenzione degli autori principali di commettere l'infrazione non esime i primi dalla propria responsabilità.

La questione posta dal giudice del rinvio verte sulla portata della responsabilità del depositario, quale prevista dalla direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, vale a dire se detto operatore, che può essere tenuto ad assolvere i diritti di accisa, possa anche essere tenuto a rispondere di altre conseguenze finanziarie, in particolare delle sanzioni pecuniarie inflitte agli autori degli atti di contrabbando, pur non essendo proprietario delle merci controverse e pur non essendo legato agli autori dell'infrazione da alcun rapporto contrattuale assimilabile al mandato.

La Corte dichiara anzitutto che dall'economia della direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, e in particolare dal suo articolo 13, dal suo articolo 15, paragrafi 3 e 4, e dal suo articolo 20, paragrafo 1, emerge che il legislatore ha attribuito al depositario autorizzato un ruolo centrale nell'ambito della procedura di circolazione dei prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo.

La direttiva 92/12 istituisce a carico del depositario autorizzato un regime di responsabilità per tutti i rischi inerenti alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e sottoposti a tale regime, e detto depositario è, dunque, designato come soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione che determina l'esigibilità di tali diritti sia stata commessa nel corso della circolazione di detti prodotti. Invero, tale responsabilità è di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica.

Tuttavia, dall'articolo 20, paragrafo 3, della direttiva 92/12, ai sensi del quale gli Stati membri sono tenuti ad adottare le misure necessarie per far fronte a ogni infrazione o irregolarità e imporre sanzioni efficaci, non risulta che gli Stati membri siano tenuti a prevedere una responsabilità penale aggiuntiva del depositario autorizzato per tutte le irregolarità commesse nel corso della messa in circolazione dei prodotti sottoposti ad accise.

In primo luogo, tale disposizione non precisa, infatti, né le sanzioni appropriate né le categorie di persone che devono essere considerate responsabili riguardo ad esse.

In secondo luogo, il regime di responsabilità per rischio previsto dalla direttiva 92/12 consiste unicamente nel farsi carico del pagamento dei diritti di accisa. Pertanto, tale

direttiva non impone un regime di solidarietà che renderebbe il depositario autorizzato responsabile per il pagamento delle sanzioni pecuniarie disposte a carico degli autori dell'atto di contrabbando.

La Corte precisa poi che la direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, letta alla luce dei principi generali del diritto dell'Unione, tra cui, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale – che permette di dichiarare responsabili in solido, per il pagamento delle somme corrispondenti alle sanzioni pecuniarie inflitte in caso di infrazione commessa nel corso della circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa, in particolare, i proprietari di tali prodotti allorquando detti proprietari sono legati agli autori dell'infrazione da un vincolo contrattuale che li rende loro mandatarî – in forza della quale il depositario autorizzato è dichiarato responsabile in solido per il pagamento di tali somme, senza che possa sottrarsi a tale responsabilità fornendo la prova di essere completamente estraneo alla condotta degli autori dell'infrazione, anche se, secondo la normativa nazionale, tale depositario non era proprietario di tali prodotti al momento della commissione dell'infrazione e non era legato agli autori di quest'ultima da un contratto, che li rendeva suoi mandatarî.

Infatti, dato che la responsabilità aggravata del depositario autorizzato che non ha conservato la proprietà dei prodotti oggetto dell'infrazione e non è legato agli autori di quest'ultimo da un vincolo contrattuale che fa di loro i suoi mandatarî non è espressamente prevista né dalla direttiva 92/12 né dalle disposizioni del diritto nazionale, le sanzioni che possono essere applicate ad un depositario autorizzato ai sensi di una legislazione di questo tipo non sembrano sufficientemente certe e prevedibili per gli interessati affinché si possa considerare che esse rispettino i requisiti di certezza del diritto, la cui verifica spetta comunque al giudice nazionale.

Peraltro, per quanto riguarda le misure volte a prevenire l'evasione fiscale, si è già statuito, in materia di IVA, che la suddivisione del rischio, in seguito ad una frode commessa da un terzo, non è compatibile col principio di proporzionalità, quando un regime fiscale faccia ricadere l'intera responsabilità del pagamento sul fornitore, indipendentemente dal coinvolgimento o meno di quest'ultimo nella frode commessa dall'acquirente.

Inoltre, i provvedimenti nazionali che danno luogo, *de facto*, ad un sistema di responsabilità solidale oggettiva eccedono quanto è necessario per preservare i diritti dell'Erario. Far ricadere la responsabilità del pagamento dell'IVA su un soggetto diverso dal debitore di tale imposta, per quanto tale soggetto sia un depositario fiscale autorizzato tenuto ad adempiere obblighi specifici indicati nella direttiva 92/12, senza che possa sottrarsi fornendo la prova di essere completamente estraneo alla condotta di tale debitore dell'imposta deve essere ritenuto incompatibile con il principio di proporzionalità. Risulterebbe chiaramente sproporzionato imputare a tale soggetto, in modo incondizionato, i mancati introiti causati dalla condotta di un soggetto passivo terzo, sulla quale egli non ha alcuna influenza.

Il rispetto di questi stessi requisiti è necessario anche per una misura quale l'attribuzione, al depositario autorizzato, della responsabilità delle conseguenze pecuniarie degli atti di contrabbando.

### III. Imposizioni indirette diverse dalle accise sui prodotti soggetti ad accisa

*Sentenza del 24 febbraio 2000, Commissione/Francia (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))*

*«Ricorso per inadempimento – Direttiva 92/12/CEE – Imposizione specifica per i superalcolici»*

La legislazione francese prevedeva un tributo sul tabacco e sulle bevande alcoliche introdotto in considerazione dei rischi per la salute che l'uso eccessivo di questi prodotti comporta, denominato «contributo previdenza sociale». Esso si applicava, segnatamente, alle bevande con gradazione alcolica superiore al 25% vol. L'importo del contributo speciale era fissato, per quanto riguarda le bevande alcoliche, in un 1 franco (circa EUR 0,15) per decilitro o frazione di decilitro. La Commissione ha presentato un ricorso per inadempimento nei confronti della Repubblica francese ritenendo che il «contributo previdenza sociale» non fosse compatibile, per il suo campo di applicazione e la sua base imponibile, con la struttura delle accise sull'alcol e sulle bevande alcoliche, come definita dalla direttiva 92/12.

A suo avviso, da un lato, il «contributo previdenza sociale» riguardava le bevande con gradazione alcolica superiore al 25% vol. Orbene, l'articolo 20 della direttiva 92/83 dà una definizione dell'«alcole etilico» che comprende, in particolare, tutte le bevande alcoliche che rientrano nei codici NC 2204 (vini), 2205 (vermout) e 2206 (altre bevande fermentate) e il cui titolo alcolometrico effettivo superi il 22% vol. Dall'altro, l'articolo 21 della direttiva 92/83 considera, come base imponibile dell'accisa sull'alcol etilico, il numero di ettolitri di alcol puro, mentre il «contributo previdenza sociale» è determinato con riferimento al volume della bevanda.

La Corte dichiara che l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, volto a consentire agli Stati membri di stabilire, in aggiunta all'accisa minima fissata dalla direttiva 92/83, altre imposte indirette che perseguono una finalità specifica, cioè uno scopo che non sia di bilancio, non prescrive agli Stati membri il rispetto di tutte le norme relative alle accise o all'IVA in materia di determinazione della base imponibile, del calcolo, dell'esigibilità e del controllo dell'imposta. È sufficiente che le imposizioni indirette che perseguono finalità specifiche siano conformi, su tali punti, all'economia generale dell'una o dell'altra di queste tecniche d'imposizione così come sono organizzate dalla normativa dell'Unione.

***Sentenza del 9 marzo 2000, EKW e Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))***

*«Imposizione indiretta – Imposta comunale sulle bevande – Sesta direttiva IVA – Direttiva 92/12/CEE»*

L'Evangelischer Krankenhausverein Wien («EKW») gestisce una caffetteria all'interno di un ospedale. Il 6 dicembre 1996 l'Abgabenbehörde Wien (autorità viennese competente per la riscossione delle imposte) gli richiedeva, in applicazione della normativa fiscale viennese, l'importo di 309 995 scellini austriaci (ATS) (circa EUR 22 500) a titolo di imposta sulle bevande per le vendite effettuate tra il gennaio 1992 e l'ottobre 1996. L'EKW proponeva un ricorso dinanzi ai giudici austriaci contestando tali prelievi.

La Wein & Co. è una società operante nel commercio di vini, con sede in Leonding, nell'Alta Austria, alla quale le autorità comunali hanno ingiunto, in applicazione della normativa fiscale dell'Alta Austria, di pagare la somma di ATS 417 628 (circa EUR 30 350) a titolo di imposta sulle bevande dovuta per il periodo tra il 1° dicembre 1994 e il 31 marzo 1995. Anche la Wein & Co. ha agito dinanzi ai giudici austriaci.

Il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) chiede alla Corte di pronunciarsi sulla compatibilità di tali disposizioni comunali in materia di imposte sulle bevande con il diritto comunitario e, segnatamente, con la sesta direttiva 77/388 e la direttiva 92/12.

La Corte risponde, da un lato, che l'imposta sulle bevande non alcoliche e sui gelati è compatibile con la sesta direttiva 77/388 e con la direttiva 92/12, e, dall'altro, che la direttiva 92/12 osta al mantenimento dell'imposta austriaca riscossa sulle bevande alcoliche.

Per pervenire a tale conclusione, la Corte considera in primo luogo che, anche se l'articolo 33 della sesta direttiva 77/388 osta al mantenimento o all'introduzione di imposte di registro o di altri tipi di imposte, diritti e tasse, che presentino le caratteristiche essenziali dell'IVA, esso non osta al mantenimento o all'introduzione di un'imposta che non presenti tali caratteristiche. Pertanto, la precitata disposizione non osta al mantenimento di un'imposta prevista dalla normativa di uno Stato membro che colpisce la cessione a titolo oneroso di gelati, compresi i frutti in essi elaborati o aggiunti, e di bevande, inclusi, in entrambi i casi, i relativi involucri ed accessori venduti con i prodotti. Infatti, tale imposta, che si applica unicamente ad una categoria limitata di beni, non costituisce un'imposta generale, poiché non è destinata a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato.

In secondo luogo, l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, secondo cui i prodotti menzionati al paragrafo 1 dello stesso articolo possono costituire oggetto di imposizioni indirette diverse dall'accisa se, da un lato, esse perseguono una o più finalità specifiche ai sensi di questa disposizione e se, dall'altro, rispettano le regole d'imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta, osta al mantenimento di un'imposta,

prevista dalla normativa di uno Stato membro, che colpisce la cessione a titolo oneroso di bevande alcoliche e che, da un lato, non persegue uno scopo diverso da quello meramente di bilancio e, dall'altro, non rispetta l'economia generale né delle norme relative alle accise sulle bevande alcoliche, poiché il suo importo viene determinato in relazione al valore del prodotto, e non sulla base del peso del prodotto, della quantità del prodotto o dell'alcol che esso contiene, né delle regole vigenti ai fini dell'IVA per quanto concerne le regole di calcolo e di esigibilità.

Nel caso di specie, la Corte ritiene che il rafforzamento dell'autonomia comunale mediante il riconoscimento di un potere di prelievo fiscale costituisca un obiettivo puramente di bilancio. Non esiste nemmeno, a suo avviso, un nesso con le infrastrutture turistiche o lo sviluppo del turismo; detta imposta, che colpisce le bevande indipendentemente dal luogo in cui esse sono consumate, viene riscossa anche in località che non sono turistiche. Infine, la vendita diretta di vino è, in Austria, esentata dall'imposta sulle bevande: è quindi contestabile che l'imposta di cui trattasi abbia per obiettivo di disincentivare il consumo di bevande alcoliche e persegua un obiettivo di protezione della pubblica sanità.

In mancanza di una finalità specifica dell'imposta sulle bevande alcoliche di cui trattasi, che non rispetta inoltre l'economia generale delle norme relative alle accise sulle bevande alcoliche, e nemmeno di quelle relative all'IVA, tale imposta è dichiarata incompatibile con il diritto dell'Unione.

### ***Sentenza del 10 marzo 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))***

*«Imposta indiretta – Direttiva 92/12/CEE – Imposta comunale sulla fornitura di bevande alcoliche da consumarsi immediatamente in loco»*

L'impresa Volkswirst Weinschänken GmbH gestiva un ristorante nel territorio della città di Francoforte sul Meno (Germania), in cui vendeva segnatamente bevande per il consumo immediato *in loco*. Posto che la *Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main* (regolamento sull'applicazione di un'imposta sulle bevande nel territorio della città di Francoforte sul Meno) prevedeva la riscossione, da parte della città, di un'imposta sulle bevande, al ristorante veniva inviato un avviso d'imposta che la società contestava dinanzi al *Verwaltungsgericht di Frankfurt am Main* (Tribunale amministrativo di Francoforte sul Meno), che lo annullava. Avverso detta decisione veniva proposto appello dinanzi al *Verwaltungsgerichtshof* (Tribunale amministrativo superiore del Land Assia, Germania), giudice del rinvio.

Si trattava quindi di qualificare l'attività oggetto dell'avviso d'imposta, vale a dire, nell'ambito di un'attività di ristorazione, la somministrazione, a titolo oneroso, di bevande alcoliche per il loro consumo immediato *in loco*, ai sensi della direttiva 92/12. La questione pregiudiziale mirava, nello specifico, a stabilire se tale attività corrisponda a «un'altra imposizione indiretta su prodotti soggetti ad accisa», come menzionata

all'articolo 3, paragrafi 1 e 2, della direttiva 92/12, oppure a una tassa su prestazioni di servizi connesse con prodotti soggetti ad accisa ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 3, secondo comma, della medesima direttiva.

Nell'eventualità di una risposta affermativa con riferimento alla seconda ipotesi, veniva chiesto se una tassa su prestazioni di servizi connesse con prodotti soggetti ad accisa debba soddisfare sia la condizione di non dar luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera (articolo 3, paragrafo 3, primo comma, della direttiva 92/12), sia quella di perseguire «finalità specifiche» (articolo 3, paragrafo 2, di detta direttiva).

La Corte osserva che un'imposta gravante, nell'ambito di un'attività di ristorazione, sulla somministrazione a titolo oneroso di bevande alcoliche per il loro consumo immediato *in loco* deve essere considerata una tassa su prestazioni di servizi connesse con prodotti soggetti ad accisa, non avente il carattere di tassa sulla cifra d'affari, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 3, secondo comma, della direttiva 92/12.

Infatti, per stabilire se un'imposta si applichi a prodotti sottoposti ad accisa ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 ovvero a servizi forniti in connessione a prodotti di tal genere ai sensi del citato articolo 3, paragrafo 3, secondo comma, è necessario prendere in considerazione l'elemento preponderante della transazione imponibile. Orbene, una somministrazione di bevande alcoliche nell'ambito di un'attività di ristorazione è caratterizzata da un insieme di elementi e di atti dei quali la cessione del bene, in quanto tale, rappresenta una semplice componente, mentre vi predominano i servizi.

D'altro canto, la Corte precisa che una tassa sulle prestazioni di servizi connesse con prodotti soggetti ad accisa menzionata all'articolo 3, paragrafo 3, secondo comma, di detta direttiva, deve soddisfare l'unica condizione prevista dal primo comma dello stesso paragrafo, cioè che le «imposte non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera». Detta direttiva non richiede quindi che le imposte interessate rispettino la condizione enunciata al paragrafo 2 del medesimo articolo, relativo al perseguimento di finalità specifiche.

***Sentenza del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))***

*«Imposte indirette – Accise – Direttiva 92/12/CEE – Articolo 3, paragrafo 2 – Oli minerali – Imposta sulle vendite al dettaglio – Nozione di “finalità specifica” – Trasferimento di competenze alle Comunità autonome – Finanziamento – Assegnazione predeterminata – Spese per l'assistenza sanitaria e ambientali»*

La Spagna aveva istituito un'imposta sulle vendite al dettaglio di taluni oli minerali (in prosieguo: l'«IVMDH»). Detta imposta era diretta a finanziare le nuove competenze trasferite alle Comunità autonome spagnole in materia di salute e, se del caso, le spese in materia ambientale. L'IVMDH è rimasta in vigore in Spagna dal 1° gennaio 2002 al

1° gennaio 2013, data in cui è stata integrata nell'accisa armonizzata sugli oli minerali. Quale utente finale, la Transportes Jordi Besora SL, un'impresa di trasporto merci avente sede nel territorio della Comunità autonoma di Catalogna, versava, per gli esercizi fiscali dal 2005 al 2008, un importo pari a EUR 45 632,38 a titolo dell'IVMDH. Ritenendo tale imposta incompatibile con la direttiva 92/12, detta società chiedeva il rimborso della somma in tal modo corrisposta.

In tale contesto, il Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Corte superiore di giustizia della Catalogna, Spagna) chiedeva alla Corte se un'imposta specifica indiretta sulle vendite al dettaglio di determinati idrocarburi, riscossa sul consumo di tali prodotti, sia compatibile con l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12.

La Corte ha dichiarato che l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale che istituisce un'imposta sulle vendite al dettaglio di oli minerali, in quanto non si può considerare che un'imposta siffatta persegua una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione, allorché detta imposta, destinata a finanziare l'esercizio da parte delle collettività territoriali interessate delle rispettive competenze in materia di salute e di ambiente, non mira, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente.

Una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, infatti, è una finalità che non sia puramente di bilancio. Inoltre, è già stato dichiarato che il rafforzamento dell'autonomia di una collettività territoriale mediante il riconoscimento di un potere di prelievo fiscale costituisce un obiettivo puramente di bilancio, il quale non può, di per sé solo, costituire una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12.

Tuttavia, siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che l'imposta in parola miri ad un obiettivo di bilancio non può, di per sé sola, salvo privare l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 di qualsivoglia sostanza, essere sufficiente ad escludere che l'imposta in parola possa essere considerata come dotata parimenti di una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione. A tale riguardo, l'assegnazione predeterminata del gettito tributario della menzionata imposta al finanziamento da parte di autorità regionali di competenze a queste ultime trasferite dallo Stato in materia di salute e di ambiente potrebbe costituire un elemento di cui tenere conto al fine di identificare la sussistenza di una finalità specifica. Ciò nondimeno, una siffatta assegnazione, relativa ad una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non può, in quanto tale, costituire una condizione sufficiente a siffatto riguardo, poiché ogni Stato membro può decidere di imporre, a prescindere dalla finalità perseguita, l'assegnazione del gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese.

Affinché si possa considerare che persegua una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, è necessario che un'imposta sia diretta, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente. Ciò si verificherebbe segnatamente

quando il gettito di tale imposta debba obbligatoriamente essere utilizzato al fine di ridurre i costi sociali e ambientali specificamente connessi al consumo degli oli minerali su cui grava l'imposta in parola, cosicché sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità dell'imposta di cui trattasi.

***Sentenza del 25 luglio 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))***

*«Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle normative fiscali – Direttiva 92/12/CEE – Articolo 3, paragrafo 2 – Direttiva 2003/96/CE – Articoli 3 e 18 – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Accise – Esistenza di un'altra imposizione indiretta – Presupposti – Normativa nazionale che prevede un contributo al servizio pubblico dell'energia elettrica – Nozione di "finalità specifiche" – Rispetto di un livello minimo di tassazione»*

Tra il 2005 e il 2009, la società Messer France, già Praxair, versava il contributo al servizio pubblico dell'energia elettrica (in prosieguo: il «CSPE»).

Applicato in Francia tra il 2003 e il 2010, il CSPE era un'imposta addebitata in fattura ai consumatori finali e riscossa dai fornitori di energia elettrica, il cui gettito era destinato a compensare i costi aggiuntivi che questi ultimi erano obbligati per legge a sostenere e le cui finalità erano molteplici: dall'incentivo alla produzione di energia elettrica generata da fonti rinnovabili, alla compensazione dei costi maggiori per la produzione di energia elettrica nelle zone non metropolitane, anche per scopi sociali, come la tariffazione speciale dell'energia elettrica in quanto prodotto di prima necessità e l'assistenza alle persone in situazioni di precarietà.

Ritenendo detta imposta contraria all'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, in quanto non perseguiva una finalità specifica, ai sensi di detta disposizione, la società presentava una domanda di restituzione del CSPE presso il ministero competente, che la rigettava implicitamente. Il tribunal administratif (Tribunale amministrativo) e la Cour administrative de Paris (Corte amministrativa di Parigi, Francia) respingevano anch'essi i suoi ricorsi.

La società proponeva quindi ricorso in cassazione dinanzi al Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), deducendo vari motivi relativi alla conformità del CSPE al diritto dell'Unione, in particolare alla direttiva 92/12. Il Conseil d'État ha sottoposto alla Corte varie questioni vertenti sull'interpretazione dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, e degli articoli 3 e 18 della direttiva 2003/96. In particolare, il giudice del rinvio si chiede, in un primo tempo, se l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 debba essere interpretato nel senso che il mantenimento di un'altra imposizione indiretta presupponga l'introduzione di un'accisa armonizzata e, in secondo luogo, se un'imposta, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, possa essere considerata un'accisa siffatta o se la sua compatibilità con le direttive 92/12 e 2003/96, debba, eventualmente, essere valutata alla luce dei criteri di cui all'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 per l'esistenza di altre imposte indirette che perseguono finalità

specifiche. Il giudice del rinvio si chiede, inoltre, se una siffatta imposta possa essere qualificata come «altra imposta indiretta» ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, e si interroga, infine, sulle modalità di rimborso di una siffatta imposta laddove solo talune finalità perseguite dall'imposta di cui trattasi potessero essere qualificate come specifiche, ai sensi di detta stessa disposizione.

La Corte risponde, anzitutto, che l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, deve essere interpretato nel senso che l'introduzione di un'altra imposta indiretta gravante sull'energia elettrica non è condizionata dall'attuazione di un'accisa armonizzata e che, atteso che un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale non costituisce una accisa siffatta, la sua conformità alle direttive 92/12 e 2003/96 deve essere valutata alla luce delle condizioni di cui all'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 per l'esistenza di altre imposte indirette aventi finalità specifiche.

Inoltre, l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 deve essere interpretato nel senso che un'imposta come quella in questione nel procedimento principale può essere qualificata come «altra imposta indiretta», alla luce della sua finalità ambientale, volta al finanziamento dei costi supplementari connessi all'obbligo di acquisto di energia verde, esclusi i suoi obiettivi di coesione territoriale e sociale, come la perequazione tariffaria geografica e la riduzione del prezzo dell'energia elettrica per le famiglie in condizioni di precarietà, nonché i suoi obiettivi puramente amministrativi, segnatamente, il finanziamento dei costi relativi al funzionamento amministrativo delle autorità o delle istituzioni pubbliche quali il mediatore nazionale per l'energia e la Cassa depositi e prestiti, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio del rispetto delle regole di imposizione applicabili ai fini delle accise.

Per giungere a tale conclusione, la Corte ricorda che l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 consente agli Stati membri di introdurre o mantenere un'imposizione indiretta diversa dall'accisa istituita da detta direttiva se, da un lato, tale imposizione persegue una finalità specifica e, dall'altro, rispetta le regole d'imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta.

Essa osserva altresì che tale disposizione non prescrive agli Stati membri il rispetto di tutte le norme relative alle accise o all'IVA in materia di determinazione della base imponibile, del calcolo, dell'esigibilità e del controllo dell'imposta. È sufficiente, infatti, che le imposizioni indirette che perseguono finalità specifiche siano conformi, su tali punti, all'economia generale dell'una o dell'altra di queste tecniche d'imposizione così come sono organizzate dalla normativa dell'Unione.

Inoltre, per quanto attiene alla prima di queste condizioni, la Corte ricorda, alla luce della sua giurisprudenza, che una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, è una finalità che non sia puramente di bilancio.

Infine, la Corte afferma che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che i contribuenti interessati possono chiedere il rimborso parziale di un'imposta, come

quella di cui al procedimento principale, in proporzione alla parte del gettito da quest'ultima generato destinata a finalità non specifiche, a condizione che tale imposta non sia stata traslata da tali contribuenti sui propri clienti, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.





CORTE DI GIUSTIZIA  
DELL'UNIONE EUROPEA

Direzione della Ricerca e documentazione

Maggio 2024