

Causa C-657/22

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

18 ottobre 2022

Giudice del rinvio:

Tribunalul Prahova (Romania)

Data della decisione di rinvio:

29 marzo 2022

Ricorrente:

SC Bitulpetroleum Serv SRL

Resistente:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

ROMANIA

TRIBUNALUL PRAHOVA

**SECONDA SEZIONE CIVILE PER IL CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO
E TRIBUTARIO**

(Omissis)

ORDINANZA

Udienza pubblica del 29 marzo 2022
(OMISSIS)

Pronunciandosi sulla domanda di pronuncia pregiudiziale, formulata all'indirizzo della Corte di giustizia dell'Unione europea dalla ricorrente, SC BITULPETROLIUM SERV SRL (omissis), in contraddittorio con la resistente, ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA [-] DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI

(Ufficio delle finanze pubbliche della contea di Prahova - Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Ploiești) (omissis),

IL TRIBUNALUL,

in merito alla domanda di pronuncia pregiudiziale indirizzata alla Corte di giustizia dell'Unione europea, dopo aver esaminato i documenti e il fascicolo di causa, considera quanto segue:

1) Circostanze del caso. Quadro procedurale. Fatti

La SC BITULPETROLIUM SERV SRL, società avente ad oggetto il commercio all'ingrosso di combustibili solidi, liquidi e gassosi [e] prodotti derivati, nonché la loro produzione (omissis), ha adito questo Tribunalul (Tribunale superiore) depositando un ricorso avverso la resistente ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA [-] DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI (in prosieguo: l'«Amministrazione tributaria»), contestando l'obbligo di pagare gli importi pari a 310 309 lei rumeni (RON), a titolo di accisa supplementare sul gasolio e sul biodiesel, ed a RON 65 901, a titolo di imposta supplementare sul valore aggiunto, e chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento fiscale [del] (omissis) 7 agosto 2020.

A seguito della verifica fiscale presso la SC BITULPETROLIUM SERV SRL sono stati redatti il verbale di verifica fiscale (omissis) del 28 aprile 2018 e l'avviso di accertamento fiscale [del] (omissis) 7 agosto 2020 e alla ricorrente è stato chiesto il pagamento di importi pari a RON 310 309, a titolo di accisa supplementare per il gasolio e il biodiesel, ed a RON 65 901, a titolo di imposta sul valore aggiunto supplementare.

Secondo il verbale di verifica fiscale e l'avviso di accertamento fiscale, la ricorrente è in possesso di [un] certificato di registrazione per la distribuzione e la vendita all'ingrosso di prodotti energetici senza deposito (omissis) rilasciato dal Biroul Vamal (Ufficio doganale di) Prahova in data 5 dicembre 2016.

Inoltre, lo stabilimento sottoposto a verifica funge da deposito per la produzione di prodotti energetici soggetti ad accisa armonizzata in base a un'autorizzazione per deposito fiscale (omissis) del 30 settembre 2013, rilasciata dalla Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse suspuse accizelor armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice (Commissione per l'autorizzazione dei commercianti di prodotti soggetti ad accisa armonizzata presso il Ministero rumeno delle Finanze), valida fino al 1° ottobre 2018.

Dalla verifica a campione dei documenti di fornitura e delle scritture contabili presentate dalla società assoggettata alla verifica fiscale è emerso che la SC BITULPETROLIUM SERV SRL (omissis) aveva emesso note di ricevimento e [di] variazione [e] fatture di storno, con le quali aveva reintrodotta in deposito

fiscale un quantitativo complessivo pari a kg 238 382 di combustibile per camini industriali e combustibile liquido tipo BP, senza darne comunicazione scritta all'autorità doganale territorialmente competente.

L'Amministrazione tributaria ha evidenziato inoltre che tra il giugno 2014 e il dicembre 2017, la SC BITULPETROLIUM SERV SRL (omissis) ha emesso note di ricevimento e di variazione e fatture di storno, per un quantitativo complessivo pari a kg 238 383 [sic], nelle quali non ha fatto nessuna menzione del contrassegno e della colorazione dei prodotti energetici oggetto di restituzione, né dello scopo. Inoltre, per questi prodotti energetici reintrodotti (omissis) in deposito fiscale di produzione, la società sottoposta a verifica non ha notificato per iscritto al Biroul Vamal de Interior (Ufficio doganale interno di) Prahova la decisione di mancata accettazione dei prodotti energetici, come previsto dall'articolo 206, paragrafo 2, della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003, recante il Codice tributario), e successive modifiche e integrazioni, valida fino al 31 dicembre 2015, e dall'articolo 400, paragrafo 4, della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015, recante il Codice tributario), in vigore dal 1° gennaio 2016.

La ricorrente sosteneva essenzialmente, nel ricorso, che durante la [sua] attività (omissis) aveva riscontrato la mancata accettazione dei prodotti venduti a causa di critiche relative alla qualità dei prodotti o perché i prodotti energetici venduti non erano adatti agli impianti di riscaldamento dei clienti. Di conseguenza, nell'ambito del quantitativo totale di prodotti energetici venduti, per il quale è stata pagata un'accisa al momento dell'immissione in consumo, (omissis) una quota inferiore all'1,5% sarebbe stata restituita dai clienti a cui i prodotti erano originariamente destinati, per essere successivamente venduta ad altri clienti.

Solitamente i prodotti energetici venivano trasportati presso i clienti in autocisterne sigillate e provviste della prova del contrassegno e della colorazione, della prova del versamento dell'accisa, [del] verbale di ispezione, [della] dichiarazione di conformità, della ricevuta di pesatura etc. Una volta a destinazione, il cliente prelevava un campione del prodotto energetico consegnato, lo esaminava per verificare se potesse essere impiegato nella propria centrale termica e, se detto prodotto non presentava le caratteristiche necessarie, allora il cliente chiedeva di restituire il prodotto e di effettuare lo storno della fattura[;] l'autocisterna contenente il prodotto energetico di cui era stato rifiutato il pagamento ritornava al deposito, munita di tutti i summenzionati documenti giustificativi, e lì rimaneva fino al momento in cui veniva individuato un altro cliente al quale consegnare detta merce.

La ricorrente ha sottolineato poi che per nessuno dei quantitativi restituiti sarebbe stata chiesta la restituzione delle accise all'atto del rientro in deposito, [e] che non aveva provveduto a notificare all'autorità doganale la restituzione dei prodotti energetici in quanto non si sarebbe trovata nei casi previsti dal codice tributario e dalle norme procedurali che impongono detta notificazione, ossia: in caso di

compilazione di una domanda di restituzione [delle] accise e in caso di ritorno finalizzato al riciclaggio, al riconfezionamento o all'eliminazione.

Le autorità di controllo equiparano la mancata notifica della reintroduzione in deposito dei prodotti energetici originariamente consegnati ai clienti alla detenzione, al trasporto e alla vendita di tali prodotti non contrassegnati, non colorati, senza pagamento dell'accisa, sostenendo che sarebbero state violate le disposizioni dell'articolo 400, paragrafo 4, della legge n. 227/2015, recante il Codice tributario, il quale prevede che, «per i prodotti soggetti ad accisa reintrodotti in deposito fiscale, l'accisa pagata può essere rimborsata».

Nella sua memoria difensiva, l'Amministrazione tributaria resistente ha sostenuto che la ricorrente avrebbe introdotto in deposito fiscale un quantitativo pari a kg 143 622 di prodotti energetici provenienti da merci restituite da vari clienti sulla base di 10 fatture di storno, fatture in cui i prodotti energetici restituiti sarebbero stati qualificati come combustibile liquido per camini industriali.

La resistente ha sostenuto inoltre che i prodotti energetici restituiti e introdotti in deposito fiscale sarebbero stati successivamente venduti senza essere contrassegnati e colorati, nonostante la normativa tributaria preveda il divieto di vendita di prodotti energetici non contrassegnati e non colorati o contrassegnati e colorati in modo scorretto, sancendo la responsabilità del contribuente in tali casi, ivi compreso quello di inosservanza degli obblighi relativi alle modalità e alle procedure di verifica fiscale [testo mancante].

2 In diritto

Dal punto di vista tributario, si applicano le disposizioni dell'articolo 206⁶⁹, paragrafo 14, della legge n. 571/2003, recante il Codice tributario, e successive modifiche e integrazioni, in vigore fino al 31 dicembre 2015, che stabilisce quanto segue:

«Articolo 206⁶⁹:

(...)

(14) I prodotti energetici di cui all'articolo 206¹⁶, paragrafo 3, lettera g), o ad essi assimilati in termini di livello di accisa, possono essere immessi in consumo, detenuti all'esterno di un deposito fiscale, trasportati anche in regime di sospensione di accisa, utilizzati, messi in vendita o venduti nel territorio della Romania solo se contrassegnati e colorati in conformità alle disposizioni dei paragrafi da 16 a 19.

(...)

(26) È vietato, salvo le eccezioni previste dalla legge, immettere in consumo, detenere all'esterno di un deposito fiscale, trasportare anche in regime di

sospensione di accisa, utilizzare, mettere in vendita o vendere nel territorio della Romania i prodotti energetici di cui all'articolo 206¹⁶, paragrafo 3, lettera g), o assimilarli dal punto di vista del livello di accisa, qualora non siano contrassegnati e non siano colorati, oppure lo siano in modo non conforme al presente titolo.

(...)

(26) Per i prodotti energetici di cui all'articolo 206¹⁶, paragrafo 3, lettera g), o ad essi assimilati in termini di livello di accisa, immessi in consumo, detenuti all'esterno di un deposito fiscale, trasportati anche in regime di sospensione di accisa, utilizzati, messi in vendita o venduti, nel territorio della Romania, non contrassegnati e non colorati, oppure contrassegnati e colorati in modo scorretto, e in caso di inosservanza, da parte degli operatori economici, degli obblighi relativi alle modalità e alle procedure di verifica fiscale previste dall'Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 207/2012 privind modalitățile și procedurile pentru realizarea supravegherii fiscale a producției depozitării, circulației și importului produselor accizabile (ordinanza del presidente dell'Agenzia nazionale per l'amministrazione tributaria n. 207/2012, in materia di modalità e procedure per lo svolgimento della verifica fiscale sulla produzione, il deposito, la circolazione e l'importazione di prodotti soggetti ad accisa), l'accisa è dovuta in misura pari a quella prevista per il gasolio».

Codice tributario (legge n. 227/2015, recante il Codice tributario)

«Articolo 425 - (1) I prodotti energetici di cui all'articolo 355, paragrafo 3, lettera g), o ad essi assimilati per quanto riguarda il livello di accisa, possono essere immessi in consumo, detenuti all'esterno di un deposito fiscale, trasportati anche in regime di sospensione di accisa, utilizzati, messi in vendita o venduti nel territorio della Romania solo se contrassegnati e colorati in conformità alle disposizioni degli articoli 425 e 427.

(2) Le disposizioni di cui al paragrafo 1 non si applicano ai prodotti energetici di cui all'articolo 355, paragrafo 3, lettera g), o ad essi assimilati dal punto di vista del livello di accisa: (...)

d) per i quali il loro detentore possa fornire la prova del pagamento dell'accisa all'Erario in misura pari a quella prevista per il gasolio.

(...)

Articolo 427 (...) (4) Sono vietati, salvo le eccezioni previste dalla legge, l'immissione in consumo, la detenzione all'esterno di un deposito fiscale, il trasporto anche in regime di sospensione di accisa, l'uso, l'offerta in vendita o la vendita nel territorio della Romania dei prodotti energetici di cui all'articolo 355, paragrafo 3, lettera g), o ad essi assimilati dal punto di vista del livello dell'accisa, non contrassegnati e non colorati, oppure contrassegnati e colorati in modo scorretto riguardo al livello dell'accisa, non contrassegnati e non colorati oppure contrassegnati e colorati in modo scorretto ai sensi del presente titolo. (...)

(7) Nel caso dei prodotti energetici di cui all'articolo 355, paragrafo 3, lettera g), o ad essi assimilati in termini di livello di accisa, immessi in consumo, detenuti all'esterno di un deposito fiscale, trasportati anche in regime di sospensione di accisa, utilizzati, messi in vendita o venduti nel territorio della Romania, non contrassegnati e non colorati, oppure contrassegnati e colorati in modo scorretto, nonché in caso di inosservanza, da parte degli operatori economici, degli obblighi relativi alle modalità e alle procedure di verifica fiscale stabilite dalle norme procedurali, l'accisa è dovuta in misura pari a quella stabilita per il gasolio».

Conformemente all'articolo 2, paragrafo 2, all'articolo 5 e all'articolo 21, paragrafo 1, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003:

«Articolo 2

(...)

(2) La presente direttiva si applica altresì:

all'elettricità di cui al codice NC 2716.

(3) Qualora siano destinati ad essere utilizzati, siano messi in vendita o siano utilizzati come carburante per motori o combustibile per riscaldamento, i prodotti energetici diversi da quelli per i quali nella presente direttiva è specificato un livello di tassazione, sono tassati, in relazione al loro uso, all'aliquota applicabile al combustibile per riscaldamento o carburante per motori equivalente.

(...)

Articolo 5

Gli Stati membri possono applicare, sotto controllo fiscale, aliquote d'imposta differenziate a condizione che dette aliquote rispettino i livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva e siano compatibili con il diritto comunitario, nei seguenti casi:

- quando le aliquote differenziate sono direttamente connesse con la qualità del prodotto,
- quando le aliquote differenziate dipendono dai livelli quantitativi del consumo di elettricità e dei prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento,
- per i seguenti usi: trasporti pubblici locali di passeggeri (compresi i taxi), raccolta di rifiuti, forze armate e pubblica amministrazione, disabili, ambulanze,
- tra uso commerciale e non commerciale, per i prodotti energetici e l'elettricità di cui agli articoli 9 e 10.

(...)

Articolo 21

(1) In aggiunta alle disposizioni generali della direttiva 92/12/CEE, che definiscono il fatto generatore d'imposta e le norme relative al pagamento, l'imposta sui prodotti energetici diventa esigibile anche all'atto del verificarsi di uno dei fatti generatori d'imposta di cui all'articolo 2, paragrafo 3, della presente direttiva».

Conformemente all'articolo 273 della direttiva 2006[112]/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006: «Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Questo Tribunale ritiene che le questioni di diritto sottoposte all'analisi del giudice amministrativo siano:

(Omissis) [Riproduzione delle questioni pregiudiziali, riportate nel dispositivo]

Prima di pronunciarsi sulla presente causa è necessario, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, chiedere alla CGUE una pronuncia pregiudiziale sulle questioni sollevate nel dispositivo.

Si segnala l'incidenza delle seguenti disposizioni legislative:

Disposizioni del diritto nazionale rilevanti

Articolo 425, paragrafi 1 e 2, [e] articolo 427 [della legge n. 227/2015, recante il Codice tributario], articolo 206 dell'ordinanza del presidente dell'Agenzia nazionale per l'amministrazione tributaria n. 207/2012.

Disposizioni del diritto comunitario rilevanti

Articolo 2[, paragrafi 2 e 3], articolo 5 e articolo 21, paragrafo 1, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del [27 ottobre] 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, [e] direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, [relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto].

(Omissis)

**PER QUESTI MOTIVI,
IN NOME DELLA LEGGE**

COSÌ DISPONE:

Accoglie la domanda della ricorrente SC BITULPETROLIUM SERV SRL di adire la Corte di giustizia dell'Unione europea in via pregiudiziale.

Ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, si sottopongono alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

1) Se siano in contrasto con il principio di proporzionalità e con [l'articolo] 2, paragrafo 3, [l'articolo] 5 e [l'articolo] 21, paragrafo 1, della direttiva 2003/96/CE disposizioni e prassi nazionali come quelle di cui trattasi nel caso di specie, ai sensi delle quali la reintroduzione in deposito fiscale di un combustibile da riscaldamento (gasolio da riscaldamento) in assenza di verifica doganale [costituirebbe] una presunta violazione del regime di deposito [la quale] giustificerebbe l'applicazione di un'accisa con l'aliquota fissata per il gasolio - un combustibile la cui [accisa ha un] valore superiore più di 21 volte all'accisa sul gasolio da riscaldamento;

2) Se siano in contrasto con il principio di proporzionalità, con il principio di neutralità dell'IVA e con gli [articoli] 2, 250 e 273 della direttiva 2006/112/CE disposizioni e prassi nazionali come quelle di cui trattasi nel caso di specie, ai sensi delle quali viene imposta l'IVA su importi determinati in via supplementare dall'amministrazione tributaria a titolo di accisa sul gasolio come sanzione per l'inosservanza del regime di vigilanza doganale del soggetto passivo, in conseguenza della reintroduzione in deposito, effettuata da quest'ultimo di prodotti energetici del tipo gasolio da riscaldamento, per i quali era già stata versata l'accisa, che sono stati rifiutati dai clienti, rimangono intatti, e [sono depositati] fino all'individuazione di un [nuovo] acquirente.

(Omissis) [sospensione del procedimento, firme]