

SENATO DELLA REPUBBLICA

XIX LEGISLATURA

Doc. XIX
n. 6

SENTENZA

DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA (DECIMA SEZIONE) DEL 7 SETTEMBRE 2023, CAUSA C-323/22, KRI SPA CONTRO AGENZIE DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI. DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE PROPOSTA DALLA CORTE DI CASSAZIONE. LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI – ACCISE – DIRETTIVA 92/12/CEE – ARTICOLO 6, PARAGRAFO 1, LETTERA *a*) – ELEGGIBILITÀ DELLE ACCISE – SVINCOLO IRREGOLARE DAL REGIME SOSPENSIVO – ATTO ILLECITO ESCLUSIVAMENTE IMPUTABILE A UN TERZO – FALSIFICAZIONE DEL DOCUMENTO AMMINISTRATIVO DI ACCOMPAGNAMENTO – ARTICOLO 14, PARAGRAFO 1 – ABBUONO D'IMPOSTA PER LE PERDITE VERIFICATE DURANTE IL REGIME SOSPENSIVO – CASO FORTUITO O CASO DI FORZA MAGGIORE – RESPONSABILITÀ DEL DEPOSITARIO AUTORIZZATO

(Articolo 144-ter del Regolamento del Senato)

Comunicata alla Presidenza il 12 ottobre 2023



Lingua del documento : ECLI:EU:C:2023:641

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

7 settembre 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione delle merci – Accise – Direttiva 92/12/CEE – Articolo 6, paragrafo 1, lettera a) – Esigibilità delle accise – Svincolo irregolare dal regime sospensivo – Atto illecito esclusivamente imputabile a un terzo – Falsificazione del documento amministrativo di accompagnamento – Articolo 14, paragrafo 1 – Abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo – Caso fortuito o caso di forza maggiore – Responsabilità del depositario autorizzato»
Nella causa C-323/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Corte suprema di cassazione (Italia), con ordinanza del 6 maggio 2022, pervenuta in cancelleria il 13 maggio 2022, nel procedimento **KRI SpA**, quale incorporante della SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl, contro

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da D. Gratsias, presidente di sezione, M. Ilešič (relatore) e Z. Csehi, giudici,
avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

per la KRI SpA, da M. Logozzo e F.C. Palermo, avvocati;

per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da A. Collabolletta, avvocato dello Stato;

per la Commissione europea, da M. Björkland e F. Moro, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 14, paragrafo 1, della 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), come modificata dalla direttiva 2004/106/CE del Consiglio, del 16 novembre 2004 (GU 2004, L 359, pag. 30) (in prosieguo: la «direttiva 92/12»).

Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la KRI SpA, quale incorporante della SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl, e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Italia) in merito al recupero dell'accisa dovuta da tale società a causa dell'asserita violazione, da parte di quest'ultima, del regime di sospensione durante la circolazione di oli minerali.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Il primo, quarto e quinto considerando della direttiva 92/12 erano redatti nei seguenti termini:

«considerando che l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno implicano la libera circolazione delle merci, comprese quelle soggette ad accisa;

(...)

considerando che, per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno, occorre che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri;

considerando che qualsiasi fornitura, detenzione in previsione della fornitura o destinazione all'uso di un operatore che svolga un'attività economica a titolo indipendente o all'uso di un organismo di diritto pubblico, avente luogo in uno Stato membro diverso da quello di immissione in consumo, rende l'accisa esigibile in quest'ultimo Stato membro».

L'articolo 1, paragrafo 1, di tale direttiva stabiliva:

«La presente direttiva stabilisce il regime dei prodotti sottoposti alle accise e ad altre imposte indirette gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo di questi prodotti, ad esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte stabilite dalla Comunità [europea]».

Conformemente al suo articolo 3, paragrafo 1, detta direttiva era applicabile, a livello comunitario, in particolare agli oli minerali.

L'articolo 4 della medesima direttiva così recitava:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

depositario autorizzato: la persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti di uno Stato membro, nell'esercizio della sua professione, a fabbricare, trasformare, detenere, ricevere e spedire prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa in un deposito fiscale;

deposito fiscale: il luogo in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite dal depositario autorizzato, nell'esercizio della sua professione, in regime di sospensione dei diritti di accisa, merci soggette ad accisa, a determinate condizioni fissate dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale in questione;

regime sospensivo: il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione e alla circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti d'accisa;

operatore registrato: la persona fisica o giuridica che non ha la qualità di depositario autorizzato, abilitata dalle autorità competenti di uno Stato membro a ricevere, nell'esercizio della sua professione, prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa provenienti da un altro Stato membro. Tale operatore, tuttavia, non può detenere né spedire i prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa;

L'articolo 5, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 92/12 prevedeva quanto segue:

«I prodotti di cui all'articolo 3, paragrafo 1, sono sottoposti ad accisa al momento della loro fabbricazione nel territorio della Comunità, quale definito nell'articolo 2, o al momento della loro importazione in tale territorio».

L'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva così recitava:

«1. L'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo o della constatazione degli ammanchi che dovranno essere soggetti ad accisa ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3.

Si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa: lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo».

L'articolo 13 della direttiva di cui trattasi prevedeva quanto segue:

«Il depositario autorizzato è tenuto:

a prestare una garanzia eventuale in materia di fabbricazione, di trasformazione e di detenzione, nonché una garanzia obbligatoria in materia di circolazione, fatto salvo il disposto dell'articolo 15, paragrafo 3, le cui condizioni sono stabilite dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è autorizzato il deposito fiscale;

a conformarsi agli obblighi prescritti dallo Stato membro nel cui territorio è situato il deposito fiscale;

a tenere una contabilità delle scorte e dei movimenti dei prodotti per ogni deposito fiscale;

a presentare i prodotti ad ogni richiesta;

a sottoporsi a qualsiasi controllo o accertamento.

Tali obblighi devono rispettare il principio di non discriminazione fra le operazioni nazionali e quelle intracomunitarie».

A termini dell'articolo 14 della medesima direttiva:

«1. Il depositario autorizzato beneficia di un abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro. Egli beneficia, inoltre, in regime sospensivo, di un abbuono d'imposta per le perdite inerenti alla natura dei prodotti avvenute durante il processo di fabbricazione e di lavorazione, il magazzinaggio e il trasporto. Ogni Stato membro fissa le condizioni alle quali tali abbuoni sono concessi. Gli abbuoni d'imposta si applicano anche agli operatori di cui all'articolo 16 relativamente al trasporto in regime di sospensione dei diritti di accisa.

2. Le perdite di cui al paragrafo 1 verificatesi durante il trasporto intracomunitario di prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa devono essere accertate in base alle norme dello Stato membro di destinazione.

3. Fatto salvo l'articolo 20, in caso di ammanchi diversi dalle perdite previste al paragrafo 1, nonché in caso di perdite per le quali gli abbuoni d'imposta di cui al paragrafo 1 non sono concessi, le accise sono rimosse in base alle aliquote vigenti nello Stato membro in questione al momento in cui le perdite, debitamente accertate dalle autorità competenti, si sono verificate o, se del caso, al momento della constatazione degli ammanchi.

(...)».

L'articolo 15 della direttiva 92/12 così disponeva:

«1. Fatti salvi l'articolo 5, paragrafo 2, l'articolo 16, l'articolo 19, paragrafo 4, e l'articolo 23, paragrafo 1 bis, la circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa deve effettuarsi tra depositi fiscali.

(...)

2. I depositari autorizzati dalle autorità competenti di uno Stato membro, conformemente all'articolo 13, sono considerati autorizzati ad effettuare le operazioni di circolazione nazionale e intracomunitaria.

3. I rischi inerenti alla circolazione intracomunitaria sono coperti dalla garanzia prestata, ai sensi dell'articolo 13, dal depositario autorizzato speditore o, eventualmente, da una garanzia in solido tra lo speditore e il trasportatore. Le competenti autorità degli Stati membri possono consentire al trasportatore o al proprietario dei prodotti di fornire una garanzia in luogo di quella la cui prestazione incombe al depositario autorizzato speditore. Gli Stati membri possono, se del caso, esigere una garanzia dal destinatario.

Qualora gli oli minerali soggetti ad accisa circolino all'interno della Comunità per via marittima o in condotte, gli Stati membri possono esonerare i depositari autorizzati speditori dall'obbligo della garanzia di cui al primo comma.

Le modalità della garanzia sono stabilite dagli Stati membri. La garanzia deve essere valida in tutta la Comunità.

4. Fatto salvo l'articolo 20, la responsabilità del depositario autorizzato speditore e, se del caso, quella del trasportatore viene meno con la prova della presa in carico dei prodotti da parte del destinatario, in particolare con il documento di accompagnamento di cui all'articolo 18, alle condizioni stabilite dall'articolo 19.

(...)».

L'articolo 18 di tale direttiva stabiliva:

«1. Nonostante l'eventuale uso di procedure informatizzate, ogni prodotto che è soggetto ad accisa e che circola in regime di sospensione tra i territori dei diversi Stati membri, compresi quelli che circolano per via marittima o aerea direttamente da un porto o aeroporto della Comunità verso l'altro, è accompagnato da un documento rilasciato dallo speditore. Esso può essere un documento amministrativo o commerciale. La forma e il contenuto di tale documento nonché la procedura da seguire qualora esso sia oggettivamente inadeguato sono definiti secondo la procedura di cui all'articolo 24.

(...)

3. (...)

Tale documento deve indicare:

l'indirizzo dell'ufficio interessato delle autorità fiscali dello Stato membro di destinazione;

la data ed il riferimento del pagamento o dell'accettazione della garanzia del pagamento da parte di tale ufficio.

L'articolo 19, paragrafo 1, della suddetta direttiva così prevedeva:

«Le autorità fiscali degli Stati membri sono informate dagli operatori delle forniture spedite e ricevute mediante il documento o un riferimento al documento di cui all'articolo 18. Tale documento consta di quattro esemplari:

un esemplare che lo speditore deve conservare;

un esemplare per il destinatario;

un esemplare che deve essere rinviato allo spedite per appuramento;
un esemplare destinato alle autorità competenti dello Stato membro di destinazione.

L'articolo 20, paragrafi da 1 a 3, della medesima direttiva era formulato come segue:

«1. Nel caso di irregolarità o infrazione nel corso della circolazione per la quale è esigibile l'accisa, quest'ultima deve essere pagata, nello Stato membro nel cui territorio l'irregolarità o l'infrazione è stata commessa, dalla persona fisica o giuridica resasi garante del pagamento dei diritti d'accisa conformemente all'articolo 15, paragrafo 3, lasciando impregiudicato il ricorso ad azioni penali.

Quando la riscossione dell'accisa è effettuata in uno Stato membro diverso da quello di partenza, lo Stato membro che procede alla riscossione ne informa le autorità competenti del paese di partenza.

2. Quando nel corso della circolazione, una infrazione o una irregolarità è stata accertata, senza che sia possibile stabilire il luogo in cui essa è stata commessa, la stessa si presume commessa nello Stato membro in cui è stata accertata.

3. Fatto salvo l'articolo 6, paragrafo 2, allorché i prodotti soggetti ad accisa non giungono a destinazione e non è possibile stabilire il luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione si è verificata, tale irregolarità od infrazione si considera commessa nello Stato membro di partenza, che procede alla riscossione dei diritti d'accisa all'aliquota in vigore alla data di spedizione dei prodotti, salvo prova, fornita entro un termine di 4 mesi a decorrere dalla data di spedizione dei prodotti stessi e ritenuta soddisfacente dalle autorità competenti, della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa. Gli Stati membri adottano le misure necessarie per far fronte a eventuali infrazioni o irregolarità e imporre sanzioni efficaci».

La direttiva 92/12 è stata abrogata e sostituita, con effetto dal 1° aprile 2010, dalla 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). Tuttavia, tenuto conto della data dei fatti di cui al procedimento principale, il presente rinvio pregiudiziale è esaminato alla luce della direttiva 92/12.

Diritto italiano

Il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (GURI n. 279, del 29 novembre 1995), quale modificato dalla legge 21 novembre 2000, n. 342 – Misure in materia fiscale (GURI n. 194, del 25 novembre 2000) (in prosieguo: il «decreto legislativo n. 504/1995») al suo articolo 2, commi 1, 2 e 4, prevede quanto segue:

«1. Per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o della importazione.

2. L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche:

l'ammanto in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'articolo 4;

lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo;

la fabbricazione o l'importazione, anche irregolare, avvenuta al di fuori di un regime sospensivo.

(...)

4. È obbligato al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, il soggetto che si sia reso garante di tale pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta. Per i prodotti di importazione il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria è individuato in base alla normativa doganale.

(...))».

Ai sensi dell'articolo 4 di tale decreto legislativo n. 504/1995, intitolato «Abbuoni per perdite e cali»:

«1. In caso di perdita o distruzione di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono dell'imposta quando il soggetto obbligato provi che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. I fatti compiuti da terzi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave e quelli imputabili allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa non grave sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore. Qualora, a seguito del verificarsi di reati ad opera di terzi, si instauri procedimento penale, la procedura di riscossione dei diritti di accisa resta sospesa sino a che non sia intervenuto decreto di archiviazione o sentenza irrevocabile ai sensi dell'articolo 648 del codice di procedura penale. In tal caso resta altresì sospesa la procedura di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto gravante sulle accise stesse. Ove non risulti il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo e siano individuati gli effettivi responsabili, o i medesimi siano ignoti, è concesso l'abbuono dell'imposta a favore del soggetto passivo e si procede all'eventuale recupero nei confronti dell'effettivo responsabile.

2. Per le perdite dei prodotti, in regime sospensivo, avvenute durante il processo di fabbricazione o di lavorazione al quale gli stessi vengono sottoposti nel caso in cui è già sorta l'obbligazione tributaria, l'abbuono è concesso nei limiti dei cali tecnicamente ammissibili determinati dal Ministro delle Finanze con proprio decreto, da emanare ai sensi dell'art.17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

3. Per i cali naturali e tecnici si applicano le disposizioni previste dalla normativa doganale.

4. La disciplina dei cali di trasporto si applica anche per i trasporti di prodotti in regime di sospensione di accisa provenienti dagli Stati membri dell'Unione europea».

L'articolo 7 di detto decreto legislativo, intitolato «Irregolarità nella circolazione di prodotti soggetti ad accisa», così dispone:

«1. In caso di irregolarità o di infrazione, per la quale non sia previsto un abbuono d'imposta ai sensi dell'articolo 4, commessa nel corso della circolazione di prodotti in regime sospensivo, si applicano, salvo quanto previsto per l'esercizio dell'azione penale se i fatti addebitati costituiscono reato, le seguenti disposizioni:

l'accisa è corrisposta dalla persona fisica o giuridica che si è resa garante per il trasporto;

l'accisa è riscossa in Italia se l'irregolarità o l'infrazione è stata commessa nel territorio dello Stato;

se l'irregolarità o l'infrazione è accertata nel territorio dello Stato e non è possibile stabilire il luogo in cui è stata effettivamente commessa, essa si presume commessa nel territorio dello Stato;

se i prodotti spediti dal territorio dello Stato non giungono a destinazione in un altro Stato membro e non è possibile stabilire il luogo in cui sono stati immessi in consumo, l'irregolarità o l'infrazione si considera commessa nel territorio dello Stato e si procede alla riscossione dei diritti di accisa con l'aliquota in vigore alla data di spedizione dei prodotti, salvo che, nel termine di quattro mesi dalla data di spedizione, non venga fornita la prova della regolarità dell'operazione ovvero la prova che l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa fuori dal territorio dello Stato;

Procedimento principale e questione pregiudiziale

La società di diritto italiano SI.LO.NE. svolgeva attività di magazzinaggio e di trasporto di prodotti petroliferi. Essa è stata oggetto di un'operazione di fusione mediante incorporazione, realizzata dalla Shell Italia SpA, divenuta KRI.

Tra il 22 agosto 2005 e il 30 giugno 2006, la SI.LO.NE., nella sua qualità di depositario autorizzato, ha effettuato, dal suo deposito fiscale situato in Italia, 196 spedizioni di oli minerali (gasolio e benzina) in regime di sospensione dall'accisa, a destinazione della BMB Projekt d.o.o, società con sede in Slovenia, abilitata a ricevere tali prodotti in qualità di operatore registrato. L'importo dell'accisa corrispondente a dette spedizioni ammontava a EUR 2 816 426,10.

Ai fini della circolazione in regime di sospensione dall'accisa, la SI.LO.NE. ha redatto, per ciascuna spedizione, un documento amministrativo di accompagnamento (in prosieguo: il «DAA») in quattro esemplari. L'esemplare n. 1 doveva essere conservato dallo speditore, l'esemplare n. 2 doveva accompagnare le merci ed essere conservato dal destinatario, l'esemplare n. 3 doveva accompagnare le merci ed essere restituito dal destinatario allo speditore con l'attestazione di ricezione delle merci e l'esemplare n. 4 doveva accompagnare le merci ed essere trasmesso dal destinatario all'autorità fiscale competente del luogo di destinazione.

L'esemplare n. 3 dei DAA di ciascuna di tali spedizioni è stato restituito dall'operatore sloveno alla SI.LO.NE., munito di un'attestazione di ricezione delle merci e di un visto apparentemente apposto dall'autorità doganale slovena.

Il 10 luglio 2008, a seguito di una richiesta di informazioni inviata dalle autorità doganali italiane alle autorità doganali slovene nell'ambito di una procedura di assistenza amministrativa fiscale, queste ultime hanno accertato che le dichiarazioni riportate sul retro dell'esemplare n. 3 dei DAA erano false per quanto riguarda 161 di queste spedizioni, mentre solo 35 di esse erano state effettivamente introdotte nel territorio sloveno.

Sulla base delle falsificazioni accertate, le autorità doganali italiane hanno ritenuto che non fosse provato che i prodotti di cui trattasi erano stati immessi in consumo al di fuori del territorio italiano. Pertanto, esse hanno considerato che gli appuramenti effettuati dalla SI.LO.NE. per le 161 spedizioni di cui trattasi fossero irregolari. Non essendo state in grado di determinare il luogo in cui i prodotti di cui trattasi erano stati irregolarmente immessi in consumo, tali autorità hanno altresì reputato che le suddette irregolarità fossero state commesse nel territorio italiano.

In tali circostanze, esse hanno deciso che spettava allo Stato italiano recuperare l'accisa dovuta sui prodotti di cui trattasi.

Il 13 ottobre 2008, nei confronti dei rappresentanti legali della SI.LO.NE. è stato avviato un procedimento penale per falsificazione della documentazione doganale di trasporto. L'autorità giudiziaria territorialmente competente ha deciso di archiviare tale procedimento in quanto non era stato possibile dimostrare la partecipazione dei rappresentanti legali di tale società alle manovre dirette ad evadere l'accisa, e le falsificazioni documentali sono state attribuite esclusivamente al fatto illecito di un terzo.

Il 15 luglio 2009, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha emesso un avviso di pagamento, nei confronti della SI.LO.NE., per il recupero delle accise sui prodotti petroliferi oggetto delle 161 spedizioni viziate da irregolarità, per un importo complessivo di EUR 2 668 179.

La SI.LO.NE. ha proposto ricorso avverso tale avviso di pagamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Udine (Italia) invocando l'articolo 4 del decreto legislativo n. 504/1995, che prevede un abbuono d'imposta in caso di perdita o distruzione di prodotti avvenute per caso fortuito o per forza maggiore.

Tale giudice ha accolto il ricorso della SI.LO.NE. con sentenza del 19 gennaio 2011. L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha quindi interposto appello avverso tale sentenza dinanzi alla Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia (Italia).

Con sentenza del 6 luglio 2012, quest'ultima ha riformato la suddetta sentenza accogliendo l'appello dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Il giudice d'appello ha rilevato che l'articolo 4 del decreto legislativo n. 504/1995 prevedeva l'abbuono d'imposta unicamente in caso di perdita o distruzione dei prodotti soggetti ad accisa, e non nell'ipotesi, come nella fattispecie, di sottrazione o svincolo irregolare dal regime sospensivo. Esso ha quindi ritenuto che la SI.LO.NE. fosse tenuta a pagare l'accisa cui i prodotti di cui trattasi erano soggetti a causa del loro svincolo irregolare dal regime sospensivo, in applicazione della normativa nazionale relativa alla sottrazione o allo svincolo irregolare dal regime sospensivo.

Tale giudice si è, in sostanza, allineato alla posizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli in merito alla responsabilità della SI.LO.NE. per il pagamento dell'imposta, osservando che, trattandosi di immissione in circolazione irregolare di prodotti petroliferi, in regime sospensivo, il depositario era necessariamente responsabile del pagamento dell'accisa evasa e che il fatto illecito di un terzo non incideva sull'estinzione di tale obbligo, essendo la responsabilità del depositario di tipo oggettivo.

La Shell Italia ha impugnato tale sentenza dinanzi alla Corte suprema di cassazione (Italia), giudice del rinvio, sostenendo, al contrario, che nel caso di specie doveva applicarsi la normativa nazionale relativa all'abbuono d'imposta.

Il giudice del rinvio, alla luce della giurisprudenza della Corte e della sua propria giurisprudenza, nutre dubbi quanto alla portata dell'articolo 14 della direttiva 92/12 e, in particolare, quanto all'ambito di applicazione delle nozioni di «caso fortuito» e di «forza maggiore» nell'ipotesi dell'atto illecito di un terzo che può ingenerare un affidamento legittimo e incolpevole del depositario autorizzato medesimo.

Infatti, da un lato, esso osserva che una prima corrente giurisprudenziale risulta orientarsi, in forza di un meccanismo di responsabilità oggettiva, verso l'affermazione secondo cui il fatto doloso del terzo non esonera il soggetto passivo dalla sua obbligazione tributaria. D'altro lato, esso ritiene che esista un'altra corrente giurisprudenziale tendente, al contrario, ad affermare l'idoneità del fatto doloso del terzo ad esonerare il soggetto passivo dalla sua obbligazione tributaria, qualora, nei casi di frode per contraffazione di documentazione doganale, sia accertata la totale estraneità del depositario garante, e quindi la sussistenza di un suo incolpevole affidamento circa la regolarità della circolazione del prodotto in regime sospensivo.

Secondo il giudice del rinvio, la sentenza del 24 marzo 2022, *TanQuid Polska* (C-711/20, EU:C:2022:215), non consente di dissipare i dubbi sull'interpretazione dell'articolo 14 della direttiva 92/12, in quanto, nella causa che ha condotto a tale sentenza, il destinatario degli oli minerali circolanti in regime di sospensione dell'accisa aveva negato di averli ricevuti, mentre, nel caso di specie, il destinatario dei prodotti ha restituito l'esemplare n. 3 di ciascuno dei DAA, inducendo in tal modo il depositario a ritenere che i prodotti di cui trattasi fossero giunti alla destinazione prestabilita.

È in tale contesto che la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 14, [paragrafo 1], primo periodo, della direttiva [92/12] debba essere interpretato nel senso che, in caso di svincolo irregolare del prodotto soggetto ad accisa, la responsabilità del depositario garante del pagamento dell'imposta sia di tipo oggettivo, senza alcuna possibilità di scarico dall'obbligazione e dalle somme corrispondenti alle correlative sanzioni,

anche qualora detto svincolo dipenda da un fatto illecito - esclusivamente- imputabile ad un soggetto terzo, ovvero possa essere interpretato nel senso che l'abbuono dell'imposta e delle sanzioni correlative vada riconosciuto - quale caso fortuito ovvero forza maggiore - al depositario garante che risulti non solo del tutto estraneo al fatto illecito del terzo, ma anche legittimamente ed incolpevolmente affidato in ordine alla regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta».

Sulla questione pregiudiziale

Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 debba essere interpretato nel senso che l'abbuono d'imposta ivi previsto per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore, si applichi al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto a un atto illecito, quando il depositario sia totalmente estraneo a tale atto illecito, esclusivamente imputabile a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

In via preliminare, si deve ricordare che la direttiva 92/12 intende fissare un certo numero di regole quanto alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, quali gli oli minerali di cui all'articolo 3, paragrafo 1, della stessa, e ciò, segnatamente, come risulta dal suo quarto considerando, al fine di assicurare che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri. Tale armonizzazione consente, in linea di principio, di evitare le doppie imposizioni nelle relazioni tra gli Stati membri (v., in particolare, sentenza del 24 febbraio 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

Il fatto imponibile, ai sensi della direttiva 92/12, è costituito, conformemente all'articolo 5, paragrafo 1, primo periodo, di quest'ultima, dalla fabbricazione nel territorio dell'Unione dei prodotti soggetti ad accisa o dalla loro importazione in tale territorio.

Per contro, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 92/12, l'accisa diviene esigibile, in particolare, all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti soggetti ad accisa. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, secondo comma, lettera a), della direttiva in parola, tale nozione comprende parimenti lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo, definito all'articolo 4, lettera c), di tale direttiva.

Un regime del genere è caratterizzato dalla circostanza che le accise concernenti i prodotti in esso rientranti non sono ancora esigibili, benché il fatto generatore dell'imposizione si sia già realizzato. Pertanto, per quanto concerne i prodotti soggetti ad accisa, tale regime prevede il rinvio dell'esigibilità di quest'ultima fino a che non sia soddisfatta una condizione di esigibilità, come quella descritta al punto precedente (sentenza del 24 marzo 2022, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

Una simile condizione di esigibilità è soddisfatta nell'ipotesi in cui i prodotti di cui trattasi siano stati svincolati, anche irregolarmente, dal regime sospensivo, poiché un siffatto svincolo deve essere considerato, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 92/12, come un'immissione in consumo.

Occorre pertanto esaminare le condizioni alle quali l'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva subordina il beneficio di un abbuono d'imposta, al fine di verificare se tali condizioni potrebbero essere soddisfatte in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

L'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 prevede che il depositario autorizzato benefici di un abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro.

Secondo una giurisprudenza costante, i termini di una disposizione del diritto dell'Unione che non contenga alcun rinvio espresso al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del proprio significato e della propria portata devono di norma essere oggetto, nell'intera Unione, di un'interpretazione autonoma e uniforme, da effettuarsi conformemente al loro significato abituale nel linguaggio corrente, tenendo conto del contesto in cui essi sono utilizzati e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essi fanno parte [v., in tal senso, sentenze del 10 giugno 2021, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente incolpevole)*, C-279/19, EU:C:2021:473, punto 23 nonché giurisprudenza ivi citata].

Dalla formulazione dell'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 risulta che il depositario è esonerato quando sono soddisfatte due condizioni. Infatti, quest'ultimo deve dimostrare, in primo luogo, l'esistenza di una «perdita» verificatasi durante il regime sospensivo e, in secondo luogo, che tale «perdita» è imputabile a caso fortuito o forza maggiore.

Conformemente al significato abituale del termine «perdita» nel linguaggio corrente, la perdita subita dal depositario autorizzato rinvia al fatto di essere privato, in tutto o in parte, di un bene di cui quest'ultimo aveva il godimento o il possesso. Ne consegue che costituisce una «perdita» ai sensi di tale articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, la scomparsa di un prodotto nel corso della sua produzione, trasformazione, detenzione o circolazione.

Poiché l'abbuono d'imposta previsto dall'articolo 14, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva 92/12 è distinto da quello previsto dal primo periodo di tale paragrafo, il primo abbuono non può essere interpretato in modo estensivo (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punto 43). Inoltre, l'abbuono previsto all'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 per le perdite imputabili a caso fortuito o di forza maggiore costituisce una deroga alla regola generale, che deve quindi essere oggetto di un'interpretazione restrittiva (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punto 30).

Pertanto, la scomparsa di un prodotto che si trovi in regime sospensivo non può che significare impossibilità materiale per tale prodotto di essere immesso in consumo, o di entrare nel circuito commerciale dell'Unione.

Orbene, un prodotto che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, viene svincolato in modo irregolare dal regime sospensivo rimane comunque nel circuito commerciale dell'Unione.

Pertanto, un siffatto svincolo irregolare dal regime sospensivo di un prodotto soggetto ad accisa non soddisfa la prima delle due condizioni cumulative citate al punto 47 della presente sentenza affinché al depositario autorizzato sia concessa un'esenzione dal pagamento dell'imposta.

Pertanto, in assenza di «perdita», un abbuono d'imposta ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 non può essere concesso al depositario autorizzato in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo, nemmeno qualora tale svincolo derivi da un atto illecito imputabile esclusivamente a un terzo e tale depositario nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

L'interpretazione di tale disposizione è corroborata sia dal contesto in cui essa si inserisce sia dagli obiettivi perseguiti dalla direttiva 92/12.

In particolare, dall'economia della direttiva 92/12 e segnatamente dall'articolo 13, dall'articolo 15, paragrafi 3 e 4, nonché dall'articolo 20, paragrafo 1, della stessa risulta che il legislatore ha conferito al depositario autorizzato un ruolo centrale nella procedura di circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e posti in regime di sospensione (sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punto 31).

Tale depositario, nella sua qualità di persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti di uno Stato membro a produrre, trasformare, detenere, ricevere e spedire prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo nell'esercizio della sua attività professionale, è, di conseguenza, designato come soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione, che determini l'esigibilità di tali diritti, sia stata commessa nel corso della circolazione di detti prodotti. Tale responsabilità è, inoltre, di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 52).

Peraltro, come risulta dal primo e dal quarto considerando della direttiva 92/12, uno degli obiettivi perseguiti da quest'ultima consiste nell'assicurare che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri ai fini del buon funzionamento del mercato interno, il quale implica la libera circolazione delle merci, comprese quelle soggette ad accisa. Inoltre, tra tali obiettivi figura anche la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi [v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente incolpevole), C-279/19, EU:C:2021:473, punto 31].

Orbene, un'interpretazione della nozione di «perdita», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, di tale direttiva, come includente lo svincolo irregolare dal regime sospensivo di un prodotto soggetto ad accisa, non sarebbe conforme agli obiettivi ricordati al punto precedente della presente sentenza. Infatti, da un lato, una simile interpretazione indebolirebbe il carattere oggettivo della responsabilità conferita al depositario da detta direttiva nell'ambito del regime sospensivo e, pertanto, il ruolo centrale di quest'ultimo al fine di garantire l'esigibilità delle accise e, in definitiva, la libera circolazione delle merci soggette ad accisa. D'altro lato, un tale indebolimento comprometterebbe anche l'obiettivo di lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli abusi rendendo più difficile in pratica la riscossione delle accise presso tale depositario in caso di irregolarità o di infrazione [v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente incolpevole), C-279/19, EU:C:2021:473, punto 34].

Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 deve essere interpretato nel senso che l'abbuono d'imposta ivi previsto non si applica al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto a un atto illecito, nemmeno qualora il depositario sia totalmente estraneo a tale atto illecito, imputabile esclusivamente a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

Sulle spese

Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Decima Sezione) dichiara:

L'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della 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,

dev'essere interpretato nel senso che:

l'abbuono d'imposta ivi previsto non si applica al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto a un atto illecito, nemmeno qualora il depositario sia totalmente estraneo a tale atto illecito, imputabile esclusivamente a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

Gratsias Ilešič Csehi

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 7 settembre 2023.

Il cancelliere Il presidente di sezione

A. Calot Escobar D. Gratsias

* Lingua processuale: l'italiano.