



Dazi, IVA ed Accise

Le pronunce della
Corte di giustizia dell'Unione europea

a cura di

Fabio Ciani e Gabriele Damascelli



Giappichelli

ABBREVIAZIONI

CDC	Codice doganale comunitario, Reg. CEE n. 2913/92
CDU	Codice doganale dell'Unione, Reg. UE 952/2013
CGUE	Corte di giustizia dell'Unione europea
Dec. di es.	Decisione di esecuzione (della Commissione o del Consiglio)
Dir. UE	Direttiva dell'Unione europea
D.L.	Decreto Legge
D.LGS.	Decreto legislativo
D.M.	Decreto Ministeriale
DPR	Decreto Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633
GU UE	Gazzetta ufficiale dell'Unione europea
L.	Legge
RD	Regolamento delegato dell'Unione europea
RE	Regolamento di esecuzione dell'Unione europea
REG	Regolamento dell'Unione europea
TCE	Trattato che istituisce la Comunità europea
TCEE	Trattato che istituisce la Comunità economica europea
TUA	Testo unico delle accise, d.lgs. 504/1995
TUE	Trattato sull'Unione europea
TFUE	Trattato sul funzionamento dell'Unione europea
TULD	Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale a legge doganale, D.P.R. n. 43/1973

PREFAZIONE

Questo volume nasce con l'auspicabile intento di offrire al lettore, studioso della materia doganale o semplice curioso, una rappresentazione di alcune delle più rilevanti pronunce della Corte di giustizia dell'Unione europea su alcuni temi ed istituti inerenti a quel vasto universo giuridico che è il diritto doganale, focalizzando il lavoro dell'opera sui principi nel tempo espressi dalla Corte in materia di dazi doganali, di iva nelle operazioni interne, intra unionali e con l'estero, nonché di tassazione delle accise nei vari settori dei carburanti, dell'energia elettrica, degli alcoli e dei tabacchi.

Nei suoi quasi 70 anni di storia la Corte ha subito limitate modifiche inerenti al proprio ruolo ed alla propria funzione fondamentale quale emerge dall'art. 19 del TUE che le affida il compito di assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati, consentendole di operare con la propria giurisprudenza una continua integrazione del sistema giuridico unionale con gli ordinamenti nazionali, pronunciandosi sia sui ricorsi presentati da uno Stato membro, da un'istituzione o da una persona fisica o giuridica, sia in via pregiudiziale per effetto dell'art. 267 del TFUE sull'interpretazione dei trattati e sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione.

Il ruolo della Corte, quale custode di un'interpretazione uniforme del diritto unionale, è finalizzato ad arginare le possibili differenti interpretazioni ed applicazioni del diritto dell'UE da parte degli organi, tanto giurisdizionali quanto amministrativi, dei singoli Stati membri, evitando di creare, per quel che in particolare interessa questo lavoro, potenziali distorsioni e vantaggi competitivi (si pensi ad esempio ai numerosi interventi in tema di libera circolazione delle merci ed al divieto di dazi, di tasse di effetto equivalente e di misure di effetto equivalente alle restrizioni quantitative).

Tale compito di tutela della corretta applicazione ed interpretazione del diritto dell'UE è svolto dalla Corte in costante collaborazione con i giudici comuni dei singoli Stati membri dell'UE, i quali rappresentano i primi soggetti deputati al controllo dell'integrità del sistema normativo europeo, garantito dai giudici unionali in un fondamentale processo di osmosi che alimenta le basi del processo di integrazione europea, tanto giuridico quanto economico.

Come il lettore potrà notare, la quasi totalità delle sentenze qui proposte sono state emesse dalla Corte su rinvio pregiudiziale del giudice comune.

Ciò non è un caso, dal momento che il rinvio pregiudiziale, quale rimedio indiretto a disposizione dei singoli che instaura un procedimento non contenzioso dinnanzi alla Corte, è di gran lunga, tra le numerose competenze a questa attribuite dai Trattati dell'Unione (TUE e TFUE), la più importante anche dal punto di vista quantitativo, assorbendo circa il 76% di tutte le attività svolte dai giudici del Lussemburgo.

È proprio in seno al procedimento pregiudiziale che la Corte, nell'interpretare le specifiche nozioni del diritto dell'UE, ha dato altresì vita a numerosi principi fondanti del sistema giuridico unionale sin dalle sue prime sentenze, alcuni dei quali espressi proprio nella materia doganale, a partire dalla celebre causa del 5 febbraio 1963, C-26/62, van Gend & Loos c. Administratie der Belastingen, autentica pietra miliare del diritto europeo, relativa al divieto di dazi doganali o tasse ad effetto equivalente tra Stati membri.

Lì la Corte affermava espressamente l'efficacia diretta delle norme comunitarie nei rispettivi ordinamenti degli Stati membri, *“attribuendo ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale ha il dovere di tutelare”*, argomentando che *“la Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti, non soltanto gli Stati membri ma anche i loro cittadini”*.

La Corte, inoltre, anche se in maniera non esplicita e non strutturalmente argomentata, anticipava le intuizioni che l'avrebbero portata, di lì a breve, nella sentenza del 15 luglio 1964, causa 6/64, Costa c. ENEL, ad individuare l'ulteriore principio (fondante del sistema di integrazione europea) del primato del diritto comunitario su quello interno, sostenendo che il primo *“indipendentemente dalle norme emananti dagli Stati membri, nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi”*.

Nel presente lavoro si è voluto altresì dar conto anche di alcuni interventi della Corte a seguito del ricorso per inadempimento, quale rimedio diretto previsto dal TFUE a disposizione della Commissione o del singolo Stato membro, nei casi in cui a quest'ultimo venga contestato dalla prima di essere *“venuto meno agli obblighi”* su di esso incombenti in forza della normativa unionale richiamata.

Il meccanismo del rinvio, quale strumento indiretto a carattere non contenzioso, attivabile esclusivamente mediante l'ordinanza motivata di un organo giurisdizionale di uno Stato membro, ha consentito nel tempo alla Corte di svolgere il delicato ruolo di custode della coerente ed uniforme applicazione del diritto unionale.

Ciò è avvenuto sia garantendo ai singoli, anche se indirettamente, di tutelarsi in relazione al diritto dell'UE sia recependo, mediante il cosiddetto *“uso alternativo”* della competenza pregiudiziale, quelle istanze formalmente indirizzate a contestare la norma unionale ma di fatto veicolanti eccezioni relative alla norma o alla prassi interna considerate illegittime perché non conformi al sistema giuridico dell'UE.

La competenza pregiudiziale non potrebbe esistere e svilupparsi, però, se non con il ruolo altrettanto fondamentale del giudice comune il quale, se in determinate circostanze è obbligato ad emettere l'ordinanza di rinvio, può di contro disporre la stessa solo se motivato dalla "necessità" di farlo, dovendo però in quel caso evitare questioni meramente ipotetiche o prive di collegamento con la causa.

Il giudice comune ha diversi delicati compiti: formulare i quesiti da sottoporre alla Corte, riportare un'illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia nonché dei fatti rilevanti, rappresentare il contenuto delle norme nazionali applicabili alla fattispecie, illustrare sia i motivi che lo hanno portato ad interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'UE, sia il collegamento che egli stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale, infine definire la causa sulla base dei principi di diritto espressi dalla Corte nella sentenza od ordinanza motivata.

Nei procedimenti pregiudiziali, inoltre, il giudice comune ha il dovere (come affermato dalla Corte nella sentenza del 19 giugno 1990, causa C-213/89, Factortame) di disapplicare le disposizioni legislative nazionali che ostano al riconoscimento al singolo di un provvedimento provvisorio cautelare ed eventualmente contrastanti con la piena efficacia delle norme unionali.

Tale tutela deriva dal principio del primato del diritto unionale, che rende inapplicabile qualsiasi disposizione della legislazione del singolo Stato membro contrastante rispetto al primo; ciò al fine di garantire una reale ed efficace tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme unionali aventi efficacia diretta.

Questa interpretazione trova la sua sublimazione nella pregiudiziale unionale il cui "effetto utile" sarebbe sminuito qualora il giudice comune, sospeso il giudizio ai fini del rinvio, non potesse concedere provvedimenti provvisori fino al deposito della sentenza della Corte, privando di fatto il singolo della protezione effettiva garantita dalla norma comunitaria.

Il procedimento di rinvio pregiudiziale previsto dall'articolo 267 TFUE, per quanto evidenzia competenze differenti tra il giudice comune e quello unionale, si fonda e si sviluppa sulla stretta e mutua cooperazione tra i due organi giudicanti ai quali, conformemente all'articolo 19 del TUE, spetta garantire la piena applicazione del diritto dell'Unione nell'insieme degli Stati membri.

Questa sinergia è tesa, altresì, a garantire la tutela giurisdizionale dei diritti spettanti agli amministrati in forza del diritto dell'Unione, ed è definita dalla Corte, nella sentenza del 6 marzo 2018 resa nella causa C-284/16 (Achmea BV), come "*la chiave di volta del sistema giurisdizionale*" dell'UE che "*instaurando un dialogo da giudice a giudice proprio tra la Corte e i giudici degli Stati membri, mira ad assicurare l'unità di interpretazione del diritto dell'Unione, permettendo così di garantire la coerenza, la piena efficacia e l'autonomia di tale diritto nonché, in ultima istanza, il carattere peculiare dell'ordinamento istituito dai Trattati*".

A conclusione del procedimento pregiudiziale si pone la sentenza o l'ordinanza motivata della Corte, la cui vincolatività obbliga il giudice comune che definisce la

controversia dinanzi a lui pendente (analogamente agli altri giudici nazionali dinanzi ai quali vengono sottoposte identiche istanze) ad osservare i principi di diritto li espressi sulla base dell'efficacia erga omnes del giudicato, sia che questo intervenga su questioni interpretative, sia che venga dichiarata l'invalidità di un atto di un'istituzione o di un organo dell'UE.

La raccolta qui presentata ha lo scopo di provare a raffigurare un quadro d'insieme delle sentenze della Corte in materia doganale, proponendo al lettore tanto gli interventi evolutivi quanto quelli ad oggi ancora espressione di principi costituzionali del sistema giuridico unionale, quali punti fermi nell'interpretazione e nell'applicazione degli istituti da parte dei giudici del Lussemburgo.

Consapevoli della soggettività nella scelta dei casi riportati nonché dell'impossibilità di fornire un quadro completo della giurisprudenza in materia (aspetto che potrebbe essere in parte ed in futuro rimediato da un secondo volume dell'opera che fotografi da ulteriori e differenti angolature le problematiche affrontate dai giudici unionali nella materia doganale) si ritiene in ogni caso che l'opera sia in grado di offrire al lettore un'esaustiva selezione insieme ad utili spunti di indagine nel vasto e mutevole settore della fiscalità doganale.

Tale ambito registra il costante intervento della Corte, finalizzato a trovare quel giusto equilibrio nel processo di continua osmosi tra il sistema giuridico unionale (che gode di una propria autonomia e si sviluppa modificandosi al proprio interno) ed i differenti sistemi giuridici dei singoli Stati membri dai quali, di fatto, il primo è stato partorito.

Per agevolare la lettura e la ricerca del precedente da parte del lettore sono stati creati nell'opera numerosi paragrafi, tra loro in ordine analitico, ognuno dei quali vertente su una materia di competenza della Corte di giustizia, in calce ai quali è stato inserito un riquadro contenente, in ordine cronologico, i principali interventi dei giudici unionali in quei procedimenti di rinvio pregiudiziale collegati alla sentenza riportata per esteso nel paragrafo di riferimento.

Gli autori, infine, vogliono porgere un sincero e caloroso ringraziamento all'editore per aver creduto in questo progetto ed aver consentito la realizzazione di un'opera innovativa ed insieme unica nel panorama editoriale giuridico italiano che, si spera, sarà apprezzata da coloro che sceglieranno di utilizzare questo testo.

ACCERTAMENTO DOGANALE

Sentenza, 16 luglio 2020, causa C-496/19, parti Antonio Capaldo SpA c. Agenzia delle dogane e dei monopoli

Reg. CEE n. 2913/92 – Controllo delle merci – Domanda di revisione della dichiarazione in dogana – Controllo a posteriori.

19. Con la sua questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 78 del codice doganale debba essere interpretato nel senso che esso osta a un'eventuale revisione della dichiarazione in dogana qualora la merce di cui trattasi sia stata sottoposta, in occasione di una precedente importazione e senza contestazione, a una verifica fisica che abbia confermato la sua classificazione doganale.

20. In primo luogo, occorre precisare che il tenore letterale dell'articolo 78 del codice doganale non contiene alcuna limitazione né per quanto riguarda la possibilità per l'autorità doganale di reiterare una revisione o un controllo a posteriori, ai sensi dei paragrafi 1 e 2 di tale articolo, né in relazione all'adozione, da parte di tale autorità, delle misure necessarie per regolarizzare la situazione, prevista al paragrafo 3 di tale articolo.

21. In secondo luogo, sia la finalità stessa del codice doganale, che intende garantire una corretta applicazione delle tasse da esso previste, sia la logica specifica dell'articolo 78 di tale codice, che consiste nel far coincidere la procedura doganale con la situazione reale, correggendo gli errori o le omissioni materiali nonché gli errori di interpretazione del diritto applicabile, sono contrarie a un'interpretazione del suddetto articolo che permetta di escludere, in via generale, che l'autorità doganale proceda a revisioni o ad altri controlli a posteriori delle dichiarazioni doganali per regolarizzare eventualmente la situazione (sentenza del 10 dicembre 2015, *Veloserviss*, C 427/14, EU:C:2015:803, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

22. Contrariamente alla rettifica prevista all'articolo 65 del codice doganale, effettuata unilateralmente dal dichiarante prima della concessione dello svincolo delle merci, la revisione ha luogo successivamente alla concessione dello svincolo, la qual cosa giustifica che l'autorità doganale disponga di un certo potere discrezionale quanto all'opportunità di procedere o meno alla revisione richiesta (v., in tal sen-

so, sentenza del 20 ottobre 2005, C 468/03, *Overland Footwear*, EU:C:2005:624, punto 66).

23. Resta il fatto che tale margine di discrezionalità è circoscritto.

24. Anzitutto, qualora sia stata presentata una domanda di revisione, l'autorità doganale è tenuta a esaminare se occorra o meno procedere a tale revisione, tenendo conto, in particolare, della possibilità materiale di valutare la fondatezza o meno di tale domanda, e al termine di tale esame essa deve, con riserva di ricorso giurisdizionale, respingere la domanda del dichiarante con decisione motivata o procedere alla revisione richiesta (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2005, *Overland Footwear*, C 468/03, EU:C:2005:624, punti da 46 a 52).

25. Inoltre, qualora l'esame a cui procede riveli che le disposizioni che disciplinano il regime doganale di cui trattasi sono state applicate sulla base di elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, conformemente all'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale, deve adottare le misure necessarie per regolarizzare la situazione, tenendo conto dei nuovi elementi di cui dispone (sentenza del 10 dicembre 2015, *Veloserviss*, C 427/14, EU:C:2015:803, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

26. A tale riguardo, occorre sottolineare che i termini «elementi inesatti o incompleti», di cui a tale articolo 78, paragrafo 3, devono essere interpretati come comprendenti allo stesso tempo errori od omissioni materiali, ma anche errori di interpretazione del diritto applicabile (sentenze del 20 ottobre 2005, *Overland Footwear*, C 468/03, EU:C:2005:624, punto 63, e del 10 luglio 2019, *CEVA Freight Holland*, C 249/18, EU:C:2019:587, punto 32). Di conseguenza, l'autorità doganale non può – senza violare lo scopo dell'articolo 78 del codice doganale – respingere una domanda di revisione per il solo motivo che l'importatore non avrebbe contestato un controllo preventivo.

27. Infine, qualora i dazi all'importazione versati dal dichiarante eccedano quelli dovuti per legge al momento del loro pagamento, la misura necessaria a regolarizzare la situazione può consistere solo nel rimborso dell'eccedenza riscossa (sentenza del 20 ottobre 2005, *Overland Footwear*, C 468/03, EU:C:2005:624, punto 53).

28. Dalle considerazioni che precedono risulta che una verifica fisica delle merci effettuata al momento della loro importazione non può, di per sé, ostare all'avvio della procedura di revisione della dichiarazione in dogana prevista all'articolo 78 del codice doganale.

29. Occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 78 del codice doganale deve essere interpretato nel senso che esso non osta all'avvio della procedura di revisione della dichiarazione in dogana da esso prevista, anche qualora la merce di cui trattasi sia stata sottoposta, in occasione di una precedente importazione e senza contestazione, a una verifica fisica che abbia confermato la sua classificazione doganale.

Cause collegate:

11 dicembre 1980, C-827/79, Amministrazione delle Finanze c. Ditta Ciro Acampora; 22 ottobre 1987, C-314/85, Foto-Frost c. Hauptzollamt; 14 novembre 2002, C-112/01, SPKR c. Skatteministeriet; 23 febbraio 2006, C-201/04, Belgische Staat c. Molenbergnatie; 16 luglio 2009, C-124/08, G. Snauwaert c. Belgische Staat; 14 gennaio 2010, C-430/08, Terex Equipment Ltd c. Commissioners for Her Majesty; 8 novembre 2012, C-351/11, KGH c. Belgische Staat; 27 febbraio 2014, C-571/12, Greencarrier c. Valsts; 16 marzo 2017, C-47/16, Valsts c. Veloserviss; 10 luglio 2019, C-249/18, Staatssecretaris c. CEVA.

ACCISE (FATTO GENERATORE ED ESIGIBILITÀ – SOGGETTO DEBITORE – ESENZIONI)

Sentenza, 7 novembre 2019, causa C-68/18, parti SC Petrotel-Lukoil SA c. Agenția Națională de Administrare Fiscală

Dir. 2003/96 – Assenza di fatto generatore d'imposta – Consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce tali prodotti.

22. Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 21, paragrafo 3, della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che esso osta a disposizioni o a prassi nazionali che prevedono, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, la tassazione di prodotti energetici consumati all'interno della centrale termoelettrica dello stabilimento in cui tali prodotti energetici sono stati fabbricati.

23. A tale riguardo, occorre fare osservare che, in forza dell'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, di tale direttiva, il consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici non è considerato un fatto generatore d'imposta se i prodotti energetici consumati sono stati fabbricati all'interno dello stabilimento.

24. Tuttavia, occorre constatare che l'articolo 21, paragrafo 3, terza frase, di detta direttiva precisa che non può beneficiare di tale eccezione al fatto generatore d'imposta il consumo di prodotti energetici che avviene per fini non connessi con la produzione di prodotti energetici.

25. Pertanto, al fine di valutare se il consumo, nella centrale termoelettrica di uno stabilimento, di prodotti energetici fabbricati nell'ambito di tale stabilimento possa rientrare nell'ambito di applicazione dell'eccezione di cui all'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della direttiva 2003/96, occorre fare riferimento alle finalità di un siffatto consumo (v., in tal senso, sentenza del 6 giugno 2018, Koppers Denmark, C 49/17, EU:C:2018:395, punto 32).

26. In primo luogo, occorre rilevare che il consumo di prodotti energetici, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non può dar

luogo all'applicazione dell'eccezione al fatto generatore d'imposta per quelli tra essi che vengono utilizzati al fine di generare energia che non è essa stessa destinata alla produzione di prodotti energetici. Tale è in particolare il caso, come ha riconosciuto in udienza la ricorrente nel procedimento principale, dell'utilizzo del calore prodotto nella centrale termoelettrica del suo stabilimento ai fini del riscaldamento dei locali di quest'ultimo.

27. In secondo luogo, rientra nell'eccezione al fatto generatore d'imposta di cui all'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, di detta direttiva, il consumo della parte di prodotti energetici volto a produrre prodotti energetici generando, all'interno della centrale termoelettrica, l'energia termica necessaria al processo tecnologico di fabbricazione di detti prodotti.

28. A tale riguardo, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 23 delle sue conclusioni, è indifferente, da un lato, che il consumo di prodotti energetici come combustibile per riscaldamento sia effettuato direttamente negli impianti tecnologici di produzione di prodotti energetici, o all'interno della centrale termoelettrica dello stabilimento, ai fini della generazione di energia termica utilizzata, successivamente, nel processo di produzione e, dall'altro, che tale produzione di energia venga effettuata attraverso la generazione di un prodotto intermedio, quale il vapore acqueo.

29. Infatti, anzitutto, la formulazione dell'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della direttiva 2003/96 non riguarda un procedimento specifico in virtù del quale, al fine di poter beneficiare dell'eccezione al fatto generatore d'imposta, i prodotti energetici dovrebbero essere consumati all'interno dello stabilimento in cui sono stati fabbricati.

30. Inoltre, l'interpretazione elaborata al punto 28 della presente sentenza è confermata dall'economia generale dell'articolo 21, paragrafo 3, di tale direttiva. In particolare, dalla formulazione negativa della terza frase di tale disposizione si può dedurre che essa mira unicamente ad escludere dal beneficio di tale eccezione il consumo di prodotti energetici privo di qualsiasi connessione con la produzione di prodotti energetici. Ne consegue che il consumo di prodotti energetici non può, soltanto per le modalità in cui viene effettuato, essere privato del beneficio di detta eccezione, se e in quanto contribuisce al processo tecnologico di fabbricazione di prodotti energetici.

31. Infine, un'interpretazione che escluda il consumo di prodotti energetici, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, dal beneficio di cui all'articolo 21, paragrafo 3, della suddetta direttiva per il solo fatto che tale consumo ha luogo all'interno della centrale termoelettrica dello stabilimento interessato sarebbe contraria alle finalità perseguite dalla medesima direttiva.

32. Infatti, siffatta interpretazione pregiudicherebbe la produzione di energia termica negli impianti di cogenerazione rispetto al consumo di prodotti energetici

come combustibile per riscaldamento direttamente all'interno degli impianti tecnologici di fabbricazione di prodotti energetici. In tal modo, tale interpretazione potrebbe pregiudicare l'obiettivo perseguito dalla direttiva 2003/96, quale enunciato ai considerando 6, 7, 11 e 12 della stessa, inteso ad incoraggiare obiettivi di politica ambientale, posto che la cogenerazione presenta significative possibilità di risparmio di energia primaria e dà luogo a meno emissioni di CO₂ per unità di emissione rispetto alla produzione separata di calore e di elettricità (v., per analogia, sentenza del 7 marzo 2018, *Cristal Union*, C 31/17, EU:C:2018:168, punti da 34 a 37).

33. In terzo luogo, la quota di prodotti energetici consumati in una centrale termoelettrica ai fini della produzione di elettricità non rientra nell'eccezione al fatto generatore d'imposta di cui all'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, di tale direttiva. Tale constatazione non pregiudica, tuttavia, il beneficio dell'esenzione prevista dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva per i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità.

34. Infatti, conformemente all'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2003/96, anche l'elettricità costituisce oggetto del regime di tassazione armonizzato istituito da tale direttiva. Ne consegue che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 30 delle sue conclusioni, ai fini dell'applicazione di tale regime in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, se è vero che non si deve tenere conto della produzione, all'interno della centrale termoelettrica interessata, dell'energia termica necessaria al processo tecnologico di fabbricazione di prodotti energetici, ciò non vale per la produzione di elettricità all'interno di tale centrale. Pertanto, per quanto riguarda i prodotti energetici utilizzati ai fini della generazione di energia elettrica, occorre considerare che il loro consumo è finalizzato alla produzione di tale elettricità.

35. Non si può quindi sostenere, al pari della Commissione, che l'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della suddetta direttiva si applichi anche ai prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità, nonché all'elettricità così prodotta che viene utilizzata nel processo di fabbricazione di prodotti energetici all'interno dello stabilimento.

36. Una siffatta interpretazione, che amplierebbe la portata dell'eccezione al fatto generatore d'imposta prevista da tale disposizione, potrebbe pregiudicare la coerenza del regime di tassazione istituito dalla stessa direttiva.

37. Anzitutto, occorre ricordare che una disposizione derogatoria, quale l'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della direttiva 2003/96, al regime di tassazione da essa previsto deve essere oggetto di interpretazione restrittiva (v., per analogia, sentenza del 5 marzo 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C 553/13, EU:C:2015:149, punto 39). Ebbene, è giocoforza constatare che il testo di tale disposizione non riguarda esplicitamente il consumo di elettricità prodotta all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici ai fini della fabbricazione di tali prodotti.

38. Inoltre, una siffatta interpretazione sarebbe in contrasto con l'economia generale di tale direttiva. Infatti, da un lato, la Corte ha già dichiarato che qualunque ente che produce elettricità per uso proprio, indipendentemente dalla sua importanza e qualunque sia l'attività economica esercitata a titolo principale, deve essere considerato un distributore, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, di detta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 27 giugno 2018, *Turbogás*, C 90/17, EU:C:2018:498, punto 38). Non si può quindi ignorare, ai fini del regime di tassazione armonizzato istituito da tale direttiva, la produzione di elettricità effettuata, per uso proprio, da uno stabilimento come quello di cui trattasi nel procedimento principale, il quale rientra pertanto nella nozione di "distributore", ai sensi di tale disposizione.

39. Dall'altro lato, risulta dall'articolo 21, paragrafo 3, seconda frase, di detta direttiva che gli Stati membri hanno la facoltà di considerare, in particolare, che il consumo di elettricità ai fini della produzione di prodotti energetici non sia un fatto generatore d'imposta.

40. Ebbene, un'interpretazione che abbia come conseguenza di far automaticamente beneficiare l'elettricità prodotta e utilizzata ai fini della produzione di prodotti energetici, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, dell'eccezione al fatto generatore d'imposta prevista dall'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della medesima direttiva avrebbe l'effetto di privare siffatta facoltà della sua efficacia pratica.

41. Infine, una siffatta interpretazione potrebbe pregiudicare la realizzazione degli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2003/96. La Corte ha infatti già dichiarato che l'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, di tale direttiva ha lo scopo di colmare una lacuna che sarebbe stato possibile riscontrare all'interno del regime di tassazione armonizzato istituito da detta direttiva, evitando che l'energia elettrica prodotta da un ente per uso proprio sfugga al regime di tassazione armonizzato istituito da tale direttiva (sentenza del 27 giugno 2018, *Turbogás*, C 90/17, EU:C:2018:498, punti da 31 a 33).

42. Tale disposizione, prevenendo una disparità di trattamento tra enti che, come quello di cui al procedimento principale, producono l'elettricità di cui hanno bisogno e quelli che ricorrono ad un approvvigionamento presso terzi ai fini della loro produzione di prodotti energetici, contribuisce alla realizzazione degli obiettivi della direttiva 2003/96 dal momento che quest'ultima, prevedendo un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità, mira in particolare, come risulta dai suoi considerando da 2 a 5 e 24, a promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, evitando, in particolare, le distorsioni della concorrenza (sentenza del 27 giugno 2018, *Turbogás*, C 90/17, EU:C:2018:498, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

43. Ebbene, adottare un'interpretazione estensiva dell'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, di tale direttiva, secondo cui l'eccezione al fatto generatore d'imposta si applicherebbe all'elettricità prodotta all'interno di uno stabilimento come quello di cui trattasi nel procedimento principale e utilizzata per la produzione di prodotti energetici, porterebbe proprio alla situazione che il legislatore dell'Unione ha inteso evitare con l'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, di detta direttiva.

44. Dalle considerazioni che precedono risulta che, per quanto riguarda l'energia elettrica prodotta in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, occorre applicare, al fine di preservare l'integrità del regime di tassazione armonizzato istituito dalla direttiva 2003/96, le disposizioni di tale direttiva che il legislatore dell'Unione ha specificamente consacrato all'elettricità.

45. Ne consegue che il consumo di prodotti energetici all'interno di una centrale termoelettrica ai fini della generazione di energia elettrica non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 21, paragrafo 3, della suddetta direttiva, bensì in quello delle sue disposizioni concernenti la produzione di elettricità.

46. In particolare, come rilevato al punto 33 della presente sentenza, tale consumo deve, in linea di principio, beneficiare delle disposizioni previste dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della medesima direttiva, ai sensi delle quali i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità nonché l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre elettricità sono esenti da tassazione.

47. A tale riguardo, occorre ricordare che tale disposizione si applica agli Stati membri, ferma restando la facoltà ad essi concessa, in forza dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, di derogare a tale regime di esenzione (sentenza del 27 giugno 2018, Turbogás, C 90/17, EU:C:2018:498, punto 41). Ebbene, dal fascicolo di cui dispone la Corte non risulta che la Romania abbia esercitato tale facoltà, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.

48. Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 21, paragrafo 3, della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che esso osta a disposizioni o a prassi nazionali che prevedono la tassazione di prodotti energetici consumati all'interno della centrale termoelettrica dello stabilimento in cui essi sono stati fabbricati, purché tale consumo sia volto a produrre prodotti energetici generando l'energia termica necessaria al processo tecnologico di fabbricazione di detti prodotti. Tale interpretazione non pregiudica l'applicazione, in linea di principio, dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva alla quota di prodotti energetici consumati ai fini della produzione di elettricità.

Cause collegate:

2 aprile 1998, C-296/95, The Queen c. Commissioners; 5 aprile 2001, C-325/99, G. van de Water c. Staatssecretaris; 12 dicembre 2002, C-395/00, Distillerie Fratelli Cipriani SpA c. Ministero; 10 marzo 2005, C-491/03, Ottmar Hermann c. Stadt Frankfurt; 23 novembre 2006, C-5/05, Staatssecretaris c. B. F. Joustra; 17 luglio 2008, C-226/07, Flughafen c. Hauptzollamt Köln; 21 dicembre 2011, C-503/10, Evroetil AD c. Direktor; 3 luglio 2014, C-165/13, S. Gross c. Hauptzollamt; 12 febbraio 2015, C-349/13, Minister c. Oil Trading; 15 ottobre 2015, C-306/14, Direktor c. Biovet; 2 giugno 2016, C-355/14, Polihim-SS c. Nachalnik; 13 luglio 2017, C-151/16, Vakarų c. Valstybinė; 8 febbraio 2018, C-590/16, Commissione UE c. Rep. ellenica; 7 marzo 2018, C-31/17, Cristal Union c. Ministre; 27 giugno 2018, C-90/17, Turbogás c. Autoridade; 16 ottobre 2019, C-270/18, UPM France c Premier ministre; 17 ottobre 2019, C-579/18, Ministère c. QC; 3 dicembre 2020, C-44/19, Repsol c. Administración; 10 giugno 2021, C-279/19, The Commissioners c. WR; 31 marzo 2022, C-139/20, Commissione UE c. Rep. di Polonia; 13 gennaio 2022, C-326/20, MONO SIA c. Valsts; 16 settembre 2021, C-341/20, Commissione UE c. Rep. italiana; 22 dicembre 2022, C-332/21, Quadrant c. Agenția Națională; 22 dicembre 2022, C-553/21, Hauptzollamt c. Shell.

ACCISE (ALCOLI – BIRRA – VINI)

Sentenza, 28 febbraio 2019, causa C-567/17, parti «Bene Factum» UAB c. Valstybinė mokesčių inspekcija

Dir. 92/83 – Esenzioni – Nozione di “prodotti non destinati al consumo umano” – Criteri di valutazione.

Sulla prima questione

19. Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 debba essere interpretato nel senso che si applica all'alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro, contenuto nei prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale i quali, sebbene non destinati come tali al consumo umano, vengono nondimeno consumati come bevande alcoliche da talune persone.

20. Al riguardo, va ricordato che l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 prevede che gli Stati membri esentino i prodotti previsti da detta direttiva, tra cui l'alcol etilico, dall'accisa armonizzata alle condizioni da essi stabilite per assicurare l'applicazione agevole e corretta di tali esenzioni e per prevenire qualsiasi evasione, frode o abuso quando sono allo stesso tempo denaturati conformemente ai requisiti previsti dagli Stati membri ed impiegati per la fabbricazione di prodotti non destinati al consumo umano.

21. Come dichiarato dalla Corte, l'alcol etilico contenuto in un prodotto non destinato al consumo umano e denaturato con un metodo approvato in uno Stato membro beneficia dell'esenzione prevista all'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 (v., in tal senso, sentenza del 7 dicembre 2000, Italia/Commissione, C 482/98, EU:C:2000:672, punto 41).

22. Sarebbe incompatibile con la direttiva 92/83 rifiutare l'esenzione di un prodotto che soddisfa le condizioni previste dall'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), di quest'ultima per il solo motivo della constatazione del fatto che la sua destinazione reale non corrisponde alla denominazione che ad esso ha dato l'operatore (sentenza del 7 dicembre 2000, Italia/Commissione, C 482/98, EU:C:2000:672, punto 42).

23. Da quanto precede deriva che prodotti presentati come prodotti cosmetici o prodotti per l'igiene bucco-dentale, che contengono alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro non possono essere privati, come prodotti non destinati al consumo umano, dell'esenzione dall'accisa prevista all'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83, per il fatto che talune persone li consumano come bevande alcoliche.

24. Nella specie è pacifico che i prodotti controversi, recanti il marchio BF cosmetics, venivano venduti come cosmetici o come liquidi per il risciacquo bucco-dentale e che le persone che li compravano come bevande alcoliche sapevano o dovevano sapere che stavano acquistando prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale.

25. Di conseguenza, occorre risolvere la prima questione nel senso che l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 deve essere interpretato dichiarando che esso si applica all'alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro, contenuto in prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale, i quali, sebbene non destinati come tali al consumo umano, vengono nondimeno consumati come bevande alcoliche da talune persone.

Sulla seconda questione

26. Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 debba essere interpretato nel senso che esso si applica all'alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro, contenuto in prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale, i quali, sebbene non destinati, come tali, al consumo umano, sono nondimeno consumati come bevande alcoliche da talune persone, qualora il soggetto che importa tali prodotti da uno Stato membro, affinché siano distribuiti nello Stato membro di destinazione da altri soggetti a consumatori finali, sapendo che essi sono parimenti consumati come bevande alcoliche, li fa fabbricare ed etichettare tenendo conto di tale circostanza allo scopo di aumentarne la vendita.

27. Al riguardo, dalla risposta fornita alla prima questione risulta che i prodotti non destinati al consumo umano e che soddisfano il presupposto della denaturazione previsto all'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83, rientrano nell'esenzione dall'accisa prevista in tale disposizione.

28. Nella specie, il giudice del rinvio afferma che la circostanza secondo cui la Bene Factum ha concepito l'imballaggio dei prodotti controversi, la loro etichettatura, segnatamente l'indicazione della gradazione alcolica in percentuale, e ha fatto aggiungere ad essi taluni aromi si può considerare come atta a favorire il consumo di tali prodotti come bevande alcoliche. Tuttavia, il giudice del rinvio indica anche che tali prodotti venivano venduti come cosmetici o come liquidi per il risciacquo bucco-dentale e che le persone che li acquistavano come bevande alcoliche sapevano o dovevano sapere che acquistavano prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale.

29. Ne risulta pertanto che le misure prese dalla Bene Factum in relazione alle caratteristiche dei prodotti controversi non impediscono a questi ultimi di presentarsi come prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale non destinati al consumo umano.

30. Orbene, salvi i casi di frode, evasione o abuso, che giustificano l'applicazione dell'articolo 27, paragrafo 5, della direttiva 92/83, le eventuali misure, adottate dal fabbricante di tali prodotti in considerazione delle loro caratteristiche, nei limiti in cui non impediscono che essi si presentino come prodotti non destinati al consumo umano, non possono privarli del beneficio dell'esenzione dall'accisa previsto al paragrafo 1, lettera b), dello stesso articolo.

31. Peraltro, dal punto 17 della presente sentenza risulta che l'applicazione dell'articolo 27, paragrafo 5, della direttiva 92/83 ai fatti del procedimento principale non è stata presa in considerazione dall'autorità nazionale competente e il giudice del rinvio non interroga la Corte riguardo all'interpretazione di quest'ultima disposizione.

32. Di conseguenza, occorre risolvere la seconda questione nel senso che l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 deve essere interpretato nel senso che si applica all'alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro, contenuto in prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale i quali, sebbene non destinati, come tali, al consumo umano, vengono nondimeno consumati come bevande alcoliche da talune persone, qualora il soggetto che importa tali prodotti da uno Stato membro, affinché siano distribuiti nello Stato membro di destinazione da altri soggetti a consumatori finali, sapendo che sono consumati anche come bevande alcoliche, li fa fabbricare ed etichettare tenendo conto di tale circostanza allo scopo di aumentarne la vendita.

Cause collegate:

11 agosto 1995, C-367/93, F.G. Roders BV c. Inspecteur; 7 dicembre 2000, C-482/98, Rep. italiana c. Commissione; 12 giugno 2008, C-458/06, Skatteverket c. Gourmet Classic Ltd; 2 aprile 2009, C-83/08, Glückauf c. Hauptzollamt; 9 dicembre 2010, C-163/09, Repertoire Culinnaire Ltd c. The Commissioners; 4 giugno 2015, C-285/14, Directeur c. Brasserie; 15 ottobre 2015, C-306/14, Direktor c. Biovet AD; 17 maggio 2018, C-30/17, Dyrektor c. Kompania; 28 ottobre 2021, C-221/20, A Oy; 22 dicembre 2022, C-332/21, Quadrant c. Agentija.

ACCISE (CARBURANTI E OLI)

Sentenza, 16 settembre 2021, causa C-341/20, parti Commissione europea c. Repubblica italiana

Dir. 2003/96 – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Esenzione dei prodotti energetici utilizzati come carburante per la navigazione nelle acque dell'Unione europea – Esenzione concessa unicamente alle imbarcazioni private da diporto costituenti l'oggetto di un contratto di noleggio.

16. Il 18 maggio 2018 la Commissione ha inviato una lettera di messa in mora alla Repubblica italiana, invitandola a presentare le sue osservazioni in merito alla presunta violazione del diritto dell'Unione derivante dal fatto che, concedendo il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati nei natanti da diporto privati in contratto di noleggio, senza il rifiuto esplicito di tale beneficio in caso di uso privato del natante da parte dell'utilizzatore finale, detto Stato membro sarebbe venuto meno agli obblighi imposti dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96.

(...)

Giudizio della Corte

29. In via preliminare, occorre, da un lato, rilevare che il contratto di noleggio di un'imbarcazione è quello mediante il quale il noleggiante, a fronte del versamento di un prezzo, il nolo, mette tale imbarcazione a disposizione di un noleggiatore che la utilizzerà per le proprie esigenze. Il contratto di noleggio si distingue dunque dal contratto di trasporto, il quale non ha ad oggetto la messa a disposizione dell'imbarcazione in tutto o in parte, bensì una prestazione di servizi di trasferimento di beni o persone (v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punto 38).

30. Dall'altro lato, occorre ricordare come dai considerando da 3 a 5 della direttiva 2003/96 risulti che quest'ultima mira a promuovere il buon funzionamento del mercato interno armonizzando i livelli minimi di tassazione dei prodotti energetici a livello dell'Unione al fine di diminuire le differenze tra i livelli nazionali di tassazione dell'energia applicati dagli Stati membri.

31. Qualsiasi diversa interpretazione a livello nazionale degli obblighi di esenzione previsti da detta direttiva non soltanto arrecherebbe pregiudizio all'obiettivo di armonizzazione della normativa dell'Unione e alla certezza del diritto, ma rischierebbe di introdurre delle disparità di trattamento tra gli operatori economici interessati (v., in tal senso, sentenze del 1° aprile 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-389/02, EU:C:2004:214, punto 21, e del 1° marzo 2007, *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, punto 23).

32. Di conseguenza, le disposizioni concernenti le esenzioni previste dalla direttiva 2003/96 devono essere oggetto di un'interpretazione autonoma, fondata sul loro tenore letterale e sulle finalità perseguite da tale direttiva (sentenze del 1° dicembre 2011, *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, punto 19 e la giurisprudenza ivi citata, nonché del 21 dicembre 2011, *Haltergemeinschaft*, C-250/10, non pubblicata, EU:C:2011:862, punto 19).

33. A questo proposito, per quanto riguarda, da un lato, il tenore letterale dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96, tale disposizione impone agli Stati membri un obbligo di non sottoporre a tassazione i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque dell'Unione, diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto. Nel secondo comma della disposizione sopra citata, la nozione di «imbarcazione privata da diporto» viene definita nel senso che per tale si intende «qualsiasi imbarcazione usata dal suo proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarla in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche».

34. Risulta pertanto dal tenore letterale della medesima disposizione che l'esenzione da essa prevista è subordinata al fatto che i prodotti energetici siano utilizzati come carburante per operazioni di navigazione nelle acque dell'Unione per scopi commerciali, vale a dire per utilizzazioni nelle quali un'imbarcazione serve direttamente alla prestazione di servizi a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenza del 13 luglio 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, punti 25, 26 e 29 nonché la giurisprudenza ivi citata).

35. Ne consegue che, nell'ambito di una locazione o di un noleggio di un'imbarcazione, in cui vi sono, al tempo stesso, un locatore o un noleggiante dell'imbarcazione e un locatario o un noleggiatore che effettua navigazioni con tale imbarcazione, la concessione o il rifiuto dell'esenzione prevista dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 dipendono dal modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata da quest'ultimo soggetto (locatario o noleggiatore), ossia a seconda che tale imbarcazione venga utilizzata per scopi commerciali o per scopi non commerciali. Pertanto, non si può ritenere che il noleggio di un'imbarcazione con il carburante, ovvero la sua dazione in locazione, in quanto attività commerciali del no-