



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

2 giugno 2016*

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

Nella causa C-355/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Administrativen sad Pleven (tribunale amministrativo di Pleven, Bulgaria), con decisione del 10 luglio 2014, pervenuta in cancelleria il 21 luglio 2014, nel procedimento

«**Polihim-SS**» EOOD

contro

Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,

con l’intervento di:

Okrazhna prokuratura Pleven,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da C. Lycourgos, presidente di sezione, E. Juhász e C. Vajda (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 28 ottobre 2015,

considerate le osservazioni presentate:

— per la «**Polihim-SS**» EOOD, da D. Dobrev e L. Angelov, avvocati, nonché da S. Stefanova;

* Lingua processuale: il bulgaro.

- per il Nachalnik na Mitnitsa Svishtov, da V. Tanov, avvocato, nonché da S. Yordanova e N. Yotsova-Toteva;
- per il governo bulgaro, da E. Petranova e D. Drambozova, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Wasmeier e D. Roussanov, 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

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), della 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), e dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), 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 (GU 2003, L 283, pag. 51).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «Polihim-SS» EOOD (in prosieguo: la «Polihim») e il Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (direttore delle dogane di Svishtov, Bulgaria), relativamente ad alcune ammende inflitte alla Polihim per aver svincolato prodotti energetici da un deposito fiscale senza aver versato le accise corrispondenti.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2003/96

- 3 Ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2003/96:

«1. Ai fini della presente direttiva s'intendono per "prodotti energetici" i prodotti:

(...)

b) di cui ai codici NC 2701, 2702 e da 2704 a 2715;

(...)

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.

(...)

4. La presente direttiva non si applica:

- a) alla tassazione del calore e alla tassazione dei prodotti di cui ai codici NC 4401 e 4402;
- b) ai seguenti usi dei prodotti energetici e dell'elettricità:
 - prodotti energetici utilizzati per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento,
 - usi combinati dei prodotti energetici.

Un prodotto energetico ha un uso combinato quando è utilizzato sia come combustibile per riscaldamento che per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento. L'uso dei prodotti energetici per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici è considerato uso combinato.

- Elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici.
- Elettricità, se incide per oltre il 50% sul costo di un prodotto. Per "costo di un prodotto" si intende la somma degli acquisti complessivi di beni e servizi e dei costi per il personale, aumentata del consumo di capitale fisso a livello di impresa, quale definita all'articolo 11. Questo costo è calcolato in media per unità. Per "costo dell'elettricità" si intende l'effettivo valore d'acquisto dell'elettricità o il costo di produzione della stessa se è generata nell'impresa.
- Processi mineralogici.
 - Per "processi mineralogici" s'intendono i processi classificati nella Nomenclatura generale delle attività economiche nelle Comunità europee sotto il codice DI 26 "Fabbricazione di prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi" nel regolamento (CEE) n. 3037/90 del Consiglio, del 9 ottobre 1990, relativo alla classificazione statistica delle attività economiche nella Comunità europea [(GU 1990, L 293, pag. 1)].
 - L'articolo 20 si applica tuttavia ai suddetti prodotti energetici.

(...)).».

4 L'articolo 4 della direttiva 2003/96 così recita:

«1. I livelli di tassazione applicati dagli Stati membri ai prodotti energetici e all'elettricità di cui all'articolo 2 non possono essere inferiori ai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva.

2. Ai fini della presente direttiva si intende per "livello di tassazione" l'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l'[imposta sul valore aggiunto]), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo».

5 L'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva dispone quanto segue:

«A decorrere dal 1° gennaio 2004 i livelli minimi di tassazione da applicare al combustibile per riscaldamento sono quelli fissati nell'allegato I, tabella C».

6 L'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della stessa direttiva così prevede:

«1. In aggiunta alle disposizioni generali di cui alla 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), nel testo di cui alla direttiva 2000/47/CE del Consiglio, del 20 luglio 2000, (GU 2000, L 193, pag. 73)] relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi:

a) i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità e l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa. Gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva. In tal caso l'imposta su detti prodotti non rientra nel calcolo del livello minimo di tassazione sull'elettricità stabilito all'articolo 10».

7 La tabella C dell'allegato I a tale direttiva, intitolata «Livelli minimi di imposizione applicabili ai combustibili per riscaldamento e all'elettricità», si presenta come segue:

	Imprese	Non imprese
(...)	(...)	(...)
olio combustibile pesante (in euro per 1 000 kg) Codici NC da 2710 19 61 a 2710 19 69	15	15
(...)	(...)	(...)

Direttiva 2008/118

8 Ai sensi dei considerando 8 e 9 della direttiva 2008/118:

«(8) Poiché ai fini del corretto funzionamento del mercato interno rimane necessario che la nozione di accisa e le condizioni di esigibilità dell'accisa siano uguali in tutti gli Stati membri, occorre precisare a livello comunitario il momento in cui i prodotti sottoposti ad accisa sono immessi in consumo e chi è il debitore dell'accisa.

(9) Poiché l'accisa è un'imposta gravante sul consumo di determinati prodotti, essa non dovrebbe essere riscossa relativamente a prodotti sottoposti ad accisa che, in talune circostanze, siano stati distrutti o irrimediabilmente perduti».

9 L'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva così prevede:

«La presente direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei seguenti prodotti ("prodotti sottoposti ad accisa"):

a) prodotti energetici ed elettricità di cui alla direttiva 2003/96/CE».

10 Ai sensi dell'articolo 4 della direttiva 2008/118:

«Ai fini della presente direttiva e delle relative disposizioni di applicazione si intende per:

1) “depositario autorizzato” la persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti di uno Stato membro, nell'esercizio della sua attività, a fabbricare, trasformare, detenere, ricevere o spedire prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa in un deposito fiscale;

(...)

11) “deposito fiscale” un luogo in cui prodotti sottoposti ad accisa sono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti in regime di sospensione dall'accisa da un depositario autorizzato nell'esercizio della sua attività e nel rispetto di determinate condizioni stabilite dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale».

11 L'articolo 7, paragrafi da 1 a 3, della direttiva 2008/118, che fa parte della sezione I del capo II della medesima, sezione intitolata «Momento e luogo di esigibilità», così recita:

«1. L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo.

2. Ai fini della presente direttiva, per “immissione in consumo” si intende:

a) lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa;

b) la detenzione dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa qualora non sia stata applicata un'accisa conformemente alle pertinenti disposizioni della normativa comunitaria e della legislazione nazionale;

(...)

3. Per momento di immissione in consumo si intende:

a) nelle situazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), punto ii), il momento del ricevimento dei prodotti sottoposti ad accisa da parte del destinatario registrato;

b) nelle situazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), punto iv), il momento del ricevimento dei prodotti sottoposti ad accisa da parte del destinatario;

(...))».

12 L'articolo 15, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, che fa parte del capo III della medesima, capo intitolato «Fabbricazione, trasformazione e detenzione», così dispone:

«La fabbricazione, la trasformazione e la detenzione dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione di accisa hanno luogo in un deposito fiscale».

Diritto bulgaro

- 13 Ai sensi della *Zakon za aktsizite i danáčhnite skladove* (legge sulle accise e i depositi fiscali, Dv n. 91, del 15 novembre 2005; in prosieguo: la «legge sulle accise»), che traspone nel diritto bulgaro la direttiva 2008/118:

«Sono sottoposti ad accisa:

(...)

3) i prodotti energetici e l'elettricità;

(...)».

- 14 L'articolo 4 di detta legge così dispone:

«Ai sensi della presente legge:

(...)

14) Il “consumatore finale esente da accisa” è un commerciante individuale o una persona giuridica autorizzato a ricevere prodotti energetici che vengono utilizzati, in forza di un certificato sull'esenzione dalle accise, per fini esenti da accisa».

- 15 Nella sua versione in vigore fino al 16 luglio 2012, l'articolo 20 della legge sulle accise prevedeva quanto segue:

«(1) L'accisa diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo dei prodotti sottoposti ad accisa.

(2) Per “immissione in consumo” si intende:

1. lo svincolo di prodotti sottoposti ad accisa da un deposito fiscale, a meno che le merci, alle condizioni e secondo le modalità previste dalla presente legge, dal momento dello svincolo non circolino in regime di sospensione da accisa; allo stesso modo dello svincolo dei prodotti sottoposti ad accisa di una piccola distilleria specializzata e di un torchio vinario di un piccolo viticoltore;

(...)».

- 16 Nella sua formulazione in vigore dal 17 luglio 2012, l'articolo 20, paragrafo 2, di tale legge così recita:

«(2) Per “immissione in consumo” si intende:

1. lo svincolo di prodotti sottoposti ad accisa da un deposito fiscale, a meno che le merci, alle condizioni e secondo le modalità previste dalla presente legge, dal momento dello svincolo non circolino in regime di sospensione da accisa;

(...)».

- 17 Ai sensi dell'articolo 24 di tale legge:

«(...)

(2) Sono esenti dall'accisa i seguenti prodotti energetici:

(...)

3. prodotti energetici utilizzati nel produrre elettricità da persone che hanno ottenuto una licenza per la produzione di elettricità ai sensi della legge sull'energia;

(...)

(3) L'esenzione di cui al paragrafo 2, punti da 1 a 5, si applica solo al consumatore finale esente da accisa».

18 L'articolo 24, paragrafo 3, della legge sulle accise è stato abrogato con effetto a decorrere dal 17 luglio 2012.

19 L'articolo 24a di tale legge, in vigore dal 17 luglio 2012, prevede quanto segue:

«(...) (1) L'esenzione da accisa dei prodotti energetici ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, punti da 1 a 5, si applica solo alle persone che sono state certificate come consumatori finali esenti da accisa».

20 Ai sensi dell'articolo 24e di tale legge, in vigore dal 17 luglio 2012:

«(1) Sulla base del certificato di esenzione dalle accise, il consumatore finale esente da accisa ha diritto a ricevere prodotti energetici esenti da accisa presso la struttura specificata nel certificato in cui i prodotti energetici sono ricevuti, caricati e utilizzati.

(2) Il consumatore finale esente da accisa può utilizzare i prodotti energetici ricevuti solo per gli scopi che sono menzionati nel certificato rilasciato per la corrispondente struttura.

(...)».

21 L'articolo 33, paragrafi 1 e 3, di questa stessa legge, nella sua versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale, così recita:

«(1) L'aliquota dell'accisa sui prodotti energetici utilizzati come combustibile per riscaldamento è la seguente:

(...)

2. per gli olii combustibili pesanti classificati nelle voci doganali da NC 2710 19 61 a 2710 19 69, gli altri olii pesanti, esclusi gli olii lubrificanti, compresi nella voce NC 2710 19 99, e per i prodotti energetici di cui alle voci NC 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 e 2710 99: (...) 50 [lev bulgari (BGN)]per 1 000 kg;

(...)

(3) Al fine di applicare l'aliquota di cui al paragrafo 1, i prodotti sottoposti ad accisa immessi in consumo sono accompagnati da un documento redatto secondo un modello stabilito dal regolamento di attuazione della presente legge».

- 22 L'articolo 33, paragrafo 4, della legge sulle accise, nella sua versione in vigore fino al 16 luglio 2012, prevedeva quanto segue:

«L'aliquota di cui al paragrafo 1 si applica se colui che ha immesso in consumo i prodotti dispone del documento di cui al paragrafo 3, certificato da colui che utilizzerà i prodotti per il fine idoneo, fatta eccezione per il GPL in bombole per combustione, svincolate da un deposito fiscale nei pressi di un magazzino di bombole. (...)».

- 23 L'articolo 33, paragrafo 4, di tale legge, nella sua versione in vigore dal 17 luglio 2012, così dispone:

«L'aliquota di cui al paragrafo 1 si applica se colui che ha immesso in consumo i prodotti dispone del documento di cui al paragrafo 3, certificato da colui che utilizzerà i prodotti per il fine idoneo, fatta eccezione per il GPL in bombole per riscaldamento, svincolate da un deposito fiscale».

- 24 Ai sensi dell'articolo 112, paragrafo 1, di tale legge:

«Una persona che è soggetta ad imposta, ma non versa l'accisa, è passibile di un'ammenda pari al doppio dell'accisa non versata, che non può essere inferiore a BGN 500».

- 25 Conformemente all'articolo 13 del regolamento di attuazione della legge sulle accise, nella sua versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: il «regolamento di attuazione»):

«(1) L'esenzione da accisa dei prodotti energetici sottoposti ad accisa ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, punti 1, 2, 3, 4 e 5 della presente legge si applica solo ai commercianti individuali o a persone giuridiche che sono stati certificati come consumatori finali esenti da accisa.

(...)

(5) Un prodotto energetico che sia impiegato, direttamente o indirettamente, in un processo che è legato alla generazione di calore, che viene utilizzato per fini privati o produttivi, è considerato come prodotto energetico utilizzato come combustibile per riscaldamento.

(...)».

- 26 L'articolo 80 di tale regolamento di attuazione così prevede:

«(1) La fattura relativa all'accisa è emessa dai soggetti imponibili, ad eccezione di quelli menzionati all'articolo 3, punti 2 e 3, [della legge sulle accise], secondo il modello di cui all'allegato n. 14. La fattura relativa all'accisa è emessa dai consumatori finali esenti da accisa solo qualora i prodotti energetici siano utilizzati a fini diversi da quelli indicati nel certificato.

(...)

(5) La fattura relativa all'accisa è emessa alla data di immissione in consumo dei prodotti sottoposti ad accisa, ad eccezione dei casi previsti dall'articolo 20, paragrafo 2, punti 5, 15, 16, 17 e 18 [della legge sulle accise]».

- 27 L'articolo 80a del suddetto regolamento di attuazione è redatto nei seguenti termini:

«(1) In caso di applicazione delle aliquote di accisa ridotte ai sensi dell'articolo 33, paragrafo 1, e dell'aliquota ai sensi dell'articolo 33a, paragrafo 1, [della legge sulle accise], agli olii lubrificanti contenenti, conformemente alle loro specifiche tecniche, gasolio marcato, colui che immette i prodotti in consumo compila e consegna in quattro copie un documento redatto secondo il modello di cui all'allegato n. 14a.

(2) La prima copia viene conservata dall'emittente, mentre la seconda viene conservata da colui che è indicato come destinatario nella fattura relativa all'accisa. La terza e la quarta copia accompagnano il prodotto fino al consumatore. La quarta copia viene conservata dal consumatore dei prodotti sottoposti ad accisa destinati alla combustione. La terza copia viene restituita a colui che ha immesso i prodotti in consumo.

(...)).».

28 L'articolo 82, paragrafi 5 e 6, di questo stesso regolamento di attuazione dispone quanto segue:

«(5) La dichiarazione relativa all'accisa è accompagnata da una copia delle fatture relative all'accisa, nonché dalla fattura redatta conformemente all'allegato n. 14a attinente a prodotti energetici immessi in consumo per la combustione, esclusi quelli di cui all'articolo 33, paragrafo 1, punti 5 e 7, [della legge sulle accise], e attinente al GPL immesso in consumo in bombole per la combustione, svincolate da un deposito fiscale nei pressi di un magazzino di bombole.

(6) Solo una copia delle fatture relative all'accisa è unita alla dichiarazione relativa all'accisa attinente ai prodotti energetici immessi in consumo destinati a consumatori finali esenti dall'accisa e attinente al GPL immesso in consumo in bombole per la combustione, svincolate da un deposito fiscale nei pressi di un magazzino di bombole».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

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

30 In forza di un contratto trilaterale concluso tra la Polihim, la Petros Oyl OOD e la TETS Bobov dol EAD, la Polihim ha venduto olii pesanti alla Petros Oyl, la quale li ha rivenduti alla TETS Bobov dol, consumatore finale esente da accisa ai sensi della normativa bulgara. Tali olii pesanti sono stati consegnati direttamente dalla Polihim alla TETS Bobov dol a partire dal proprio deposito fiscale. Dalla decisione di rinvio risulta che la TETS Bobov dol ha utilizzato gli olii pesanti per produrre elettricità, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96.

31 In occasione di una verifica fiscale cui la Polihim è stata sottoposta, le autorità doganali bulgare hanno constatato che tale società aveva indicato, sulle sue dichiarazioni relative all'accisa redatte per i periodi di imposta dal 1° al 30 giugno 2012 nonché dal 1° al 30 settembre 2012, di aver effettuato, a beneficio della Petros Oyl, otto immissioni in consumo di olii pesanti rientranti nella voce NC 2710 19 64, ma indicando che essa non era tenuta a versare alcuna accisa a tale riguardo, dato che tali prodotti erano destinati ad essere utilizzati per la produzione di energia elettrica, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, punto 3, della legge sulle accise.

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

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

- 34 Con decisione del 27 maggio 2013, il direttore delle dogane di Svishtov ha respinto tali obiezioni e inflitto alla Polihim ammende corrispondenti, per ogni immissione in consumo, al doppio dell'importo dell'accisa non versata, in applicazione dell'articolo 112, paragrafo 1, della legge sulle accise. L'aliquota dell'accisa presa in considerazione ai fini del calcolo di tali ammende era quella applicabile ai prodotti energetici per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento.
- 35 Contro tale decisione la Polihim ha presentato un ricorso dinanzi al Rayonen sad de Lukovit (tribunale distrettuale di Lukovit, Bulgaria). Nella sua sentenza, tale giudice ha sottolineato che i prodotti di cui al procedimento principale erano stati svincolati dal deposito fiscale della Polihim senza che essa avesse versato le accise corrispondenti, in violazione dell'articolo 20, paragrafo 1, della legge sulle accise. Secondo tale giudice poco importava, a tale riguardo, che i suddetti prodotti fossero stati consegnati direttamente alla TETS Bobov dol, dal momento che la Petros Oyl, dichiarata quale destinataria di tali prodotti sui documenti fiscali redatti dalla Polihim stessa, non possedeva lo status di consumatore finale esente da accisa. Tale giudice ha comunque riformato la decisione del 27 maggio 2013, riducendo l'importo delle ammende inflitte.
- 36 La Polihim ha impugnato tale sentenza in cassazione dinanzi al giudice del rinvio.
- 37 Ritenendo che, per dirimere la controversia per la quale era stato adito, fosse necessario interpretare talune disposizioni delle direttive 2008/118 e 2003/96, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se la nozione di “consumo dei (...) prodotti energetici” di cui all'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, in casi relativi a prodotti energetici che vengono immessi in consumo e svincolati da un deposito fiscale di un depositario autorizzato, venduti nel contesto di una transazione commerciale ad un acquirente che non dispone né di una licenza per la produzione di elettricità né di un certificato quale consumatore finale esente da accise e in cui tale acquirente rivende detti prodotti energetici ad un terzo titolare di una licenza per la produzione di elettricità, di un'autorizzazione delle competenti autorità dello Stato membro a ricevere prodotti energetici esenti da accise e di un certificato in qualità di consumatore finale esente da accisa e al quale i prodotti energetici vengono forniti direttamente dal depositario autorizzato senza che tali prodotti passino effettivamente sotto il controllo del loro acquirente, debba essere interpretata nel senso che i prodotti energetici vengono consumati dal loro acquirente diretto, il quale non li impiega concretamente in una determinata operazione, oppure debba essere interpretata nel senso che tali prodotti vengono consumati da un terzo il quale li impiega concretamente in un'operazione che realizza.
- 2) Se la nozione “utilizzati per produrre elettricità” di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), 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, in casi relativi a prodotti energetici immessi in libero consumo e svincolati da un deposito fiscale di un depositario autorizzato, venduti nel contesto di una transazione commerciale ad un acquirente che non dispone di una licenza per la produzione di elettricità, né di un certificato quale consumatore finale esente da accise e in cui tale acquirente rivende detti prodotti ad un terzo titolare di una licenza per la produzione di elettricità, di un'autorizzazione delle competenti autorità dello Stato membro a ricevere prodotti energetici esenti da accisa e di un certificato in qualità di consumatore finale esente da accisa e al quale i prodotti energetici vengono forniti direttamente dal depositario autorizzato senza che tali prodotti passino effettivamente sotto il controllo del loro acquirente, debba essere interpretata nel senso che i prodotti energetici vengono utilizzati dal loro acquirente diretto, il quale non li impiega concretamente in una determinata operazione volta a conseguire un obiettivo esente da

accisa, oppure debba essere interpretata nel senso che essi vengono utilizzati da un terzo, che li impiega concretamente in un'operazione che realizza per conseguire un obiettivo esente da accisa, quale la combustione, ad esempio per la produzione di elettricità.

- 3) Se i prodotti energetici, alla luce dei principi del diritto dell'Unione in materia di accisa, in particolare dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2008/118 e dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, siano soggetti ad accisa e, in caso affermativo, secondo quale aliquota, quella applicabile ai prodotti energetici utilizzati per i carburanti oppure quella applicabile ai prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento, laddove sia pacifico che i prodotti energetici in oggetto sono stati forniti a un consumatore finale che è titolare delle necessarie licenze ed autorizzazioni di diritto nazionale per la produzione di elettricità e di un certificato quale consumatore finale esente da accisa e la merce è stata ricevuta direttamente dal depositario autorizzato, ma tale consumatore finale non è il primo acquirente del prodotto.
- 4) Se i prodotti energetici, alla luce dei principi del diritto dell'Unione in materia di accisa, in particolare dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2008/118 e dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, siano soggetti ad accisa, e ciò all'aliquota applicabile per il carburante, quando è pacifico che i prodotti energetici in questione vengono consumati oppure utilizzati per uno scopo esente da accisa, vale a dire la produzione di elettricità da parte di una persona che è titolare delle necessarie licenze ed autorizzazioni ai sensi del diritto nazionale e che ha ricevuto le merci direttamente dal depositario autorizzato, ma non ne è il primo acquirente».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e sulla seconda questione

- 38 Con le sue prime due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente, da un lato, se l'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 debba essere interpretato nel senso che la vendita di un prodotto sottoposto ad accisa all'interno di un deposito fiscale, senza che tale prodotto abbia fisicamente lasciato detto deposito fiscale, costituisce un'immissione in consumo di tale prodotto. Dall'altro, tale giudice chiede se l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, in combinato disposto con l'articolo 7 della direttiva 2008/118, debba essere interpretato nel senso che osta a un rifiuto, da parte delle autorità nazionali, di esentare dall'accisa prodotti energetici che, dopo essere stati venduti da un depositario autorizzato a un acquirente intermedio, siano rivenduti da quest'ultimo a un consumatore finale che presenti tutti i requisiti prescritti dal diritto nazionale per godere di un'esenzione dall'accisa su tali prodotti e a cui tali prodotti siano consegnati direttamente dal suddetto depositario autorizzato a partire dal proprio deposito fiscale, per il solo motivo che l'acquirente intermedio, dichiarato dal depositario quale destinatario dei prodotti in questione, non soddisfa tali requisiti.
- 39 In via preliminare, occorre rilevare che i prodotti di cui al procedimento principale, nel caso di specie olii pesanti rientranti nella voce doganale NC 2710 19 64, costituiscono prodotti energetici rientranti nella voce doganale NC 2710, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2003/96, e sono imponibili alle condizioni previste da tale direttiva. Essi costituiscono altresì prodotti sottoposti ad accisa, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2008/118, il cui consumo è direttamente o indirettamente gravato dalle accise di cui quest'ultima direttiva stabilisce il regime. Occorre aggiungere che l'uso a cui tali prodotti erano destinati, vale a dire la produzione di elettricità in una centrale termoelettrica, non rientra nel novero degli usi esclusi, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), della direttiva 2003/96, dall'ambito di applicazione della medesima.

- 40 Dall'articolo 4 e dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2003/96, in combinato disposto con l'allegato I, tabella C, di tale direttiva, risulta che il livello di tassazione applicabile agli olii pesanti, come quelli di cui al procedimento principale, non deve essere inferiore a EUR 15 per 1 000 kg.
- 41 Pertanto tali olii pesanti devono essere tassati di conseguenza, a meno che non sia loro applicabile un'esenzione o una riduzione del livello di tassazione.
- 42 A tale riguardo, dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 risulta che gli Stati membri esentano dalla tassazione, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi, i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità, nonché l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa.
- 43 In tale contesto, il giudice del rinvio nutre dubbi quanto alla questione di stabilire se la vendita da parte della Polihim dei prodotti di cui al procedimento principale a un acquirente intermedio, senza che quest'ultimo abbia mai esercitato un potere di fatto su tali prodotti, costituisca un'immissione in consumo dei prodotti suddetti, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 e, pertanto, se le condizioni alle quali l'esenzione dei prodotti stessi è subordinata debbano essere soddisfatte al momento di tale vendita.
- 44 Ne risulta che, per rispondere alle prime due questioni, come riformulate al punto 38 della presente sentenza, occorre determinare, in un primo tempo, il momento in cui le accise diventano esigibili, conformemente all'articolo 7 della direttiva 2008/118, e, in un secondo tempo, le condizioni alle quali l'esenzione prevista all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 è subordinata.

Sul momento in cui le accise diventano esigibili

- 45 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza del 26 marzo 2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 In primo luogo, per quanto concerne i termini stessi dell'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, si deve rilevare che tale disposizione definisce il momento in cui l'accisa diviene esigibile come quello dell'immissione in consumo del prodotto sottoposto ad accisa.
- 47 Emerge peraltro dall'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva che, ai fini della medesima, si deve intendere per «immissione in consumo», in particolare, «lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa».
- 48 Si deve constatare che la parte di frase «lo svincolo (...) dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa», di cui all'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2008/118, designa, tenuto conto del senso comune del termine «svincolo» nel linguaggio corrente, l'uscita fisica di tali prodotti dal deposito fiscale e non la vendita dei medesimi.
- 49 In secondo luogo, occorre rilevare che una lettura siffatta dell'articolo 7, paragrafo 1, e dell'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2008/118 corrisponde agli obiettivi perseguiti da tale direttiva.
- 50 Poiché l'accisa, come ricordato al considerando 9 della direttiva 2008/118, è un'imposta gravante sul consumo, tale direttiva stabilisce, come previsto al suo articolo 1, paragrafo 1, il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei prodotti sottoposti ad accisa, tra i quali rientrano, in particolare, i prodotti energetici e l'elettricità di cui alla direttiva 2003/96.

- 51 Pertanto, poiché l'accisa è un'imposta gravante sul consumo e non sulla vendita, il momento in cui essa diviene esigibile deve trovarsi più vicino al consumatore.
- 52 Pertanto, fintantoché i prodotti di cui trattasi rimangono nel deposito fiscale di un depositario autorizzato, non si può avere consumo, sebbene detti prodotti siano stati venduti da tale depositario autorizzato.
- 53 In terzo luogo, si deve rilevare, per quanto riguarda il contesto della direttiva 2008/118, che l'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva fa riferimento, in particolare, all'ipotesi dello svincolo irregolare, di un prodotto sottoposto ad accisa, da un regime di sospensione dall'accisa. Dal momento che i termini «svincolo irregolare» possono essere interpretati solo nel senso che designano l'uscita fisica di un prodotto da un siffatto regime, l'uso di tali termini nella disposizione di cui trattasi rafforza la lettura secondo cui l'immissione in consumo, ai sensi di detta disposizione, ha luogo al momento dell'uscita fisica, di un prodotto sottoposto ad accisa, da un regime di sospensione dall'accisa.
- 54 Risulta inoltre dall'articolo 4, punto 1, della direttiva 2008/118, in combinato disposto con l'articolo 15, paragrafo 2, della medesima, che i prodotti sottoposti ad accisa in un regime di sospensione dall'accisa sono detenuti da un depositario autorizzato in un deposito fiscale. Ne consegue che le accise non sono esigibili fintantoché i prodotti di cui trattasi sono detenuti dal depositario autorizzato nel suo deposito fiscale, poiché essi non possono infatti essere considerati, in tale situazione, svincolati da un regime di sospensione dall'accisa, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2008/118.
- 55 Dalle suesposte considerazioni emerge che l'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che la vendita di un prodotto sottoposto ad accisa, detenuto da un depositario autorizzato in un deposito fiscale, comporta la sua immissione in consumo solo nel momento in cui detto prodotto lascia fisicamente tale deposito fiscale.

Sulle condizioni di esenzione di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96

- 56 Nel caso di specie, è pacifico che gli olii pesanti di cui al procedimento principale sono stati direttamente consegnati, dal deposito fiscale della Polihim, alla TETS Bobov dol, società che gestisce una centrale termoelettrica e che ha la qualifica di consumatore finale autorizzato dal diritto nazionale a ricevere prodotti energetici esenti dall'accisa, e che sono stati utilizzati in tale centrale termoelettrica per produrre elettricità. Tuttavia, mentre l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 prevede l'esenzione dei prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità, le autorità nazionali si sono rifiutate di esentare dall'accisa tali olii pesanti per il fatto che il destinatario menzionato sui documenti fiscali che accompagnano le consegne non soddisfaceva i requisiti prescritti dal diritto nazionale per beneficiare di una siffatta esenzione.
- 57 A tale riguardo, occorre rilevare che la direttiva 2003/96 non disciplina in che modo debba essere fornita la prova dell'utilizzo dei prodotti energetici a fini che danno diritto all'esenzione. Al contrario, come risulta dal suo articolo 14, paragrafo 1, tale direttiva affida agli Stati membri il compito di fissare le condizioni delle esenzioni previste da tale disposizione, al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi.
- 58 Orbene, si deve ritenere che un requisito risultante dal diritto nazionale, come quello di cui al procedimento principale, che subordina l'esenzione dell'accisa all'indicazione, sui documenti fiscali, di un destinatario che soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per ricevere i prodotti energetici esenti, consenta di raggiungere l'obiettivo di cui all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/96, dal momento che è tale da facilitare, come giustamente sottolinea il governo bulgaro, il controllo dell'applicazione delle esenzioni dall'accisa, riducendo il rischio di un utilizzo dei prodotti che non dà diritto all'esenzione.

- 59 Tuttavia, nell'esercizio del potere di cui dispongono di fissare le condizioni cui è sottoposta l'esenzione prevista all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/96, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, il principio di proporzionalità (v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 60 Nel caso di specie è pacifico, da un lato, che la TETS Bobov dol soddisfaceva i requisiti prescritti dal diritto nazionale per ricevere, in qualità di consumatore finale, prodotti energetici esenti dall'accisa e, dall'altro, che i prodotti di cui al procedimento principale sono stati utilizzati da tale società per produrre elettricità, vale a dire a fini che danno diritto all'esenzione dall'accisa, conformemente all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96.
- 61 Inoltre il giudice del rinvio non ha rilevato alcuna circostanza che possa far presumere che le operazioni commerciali di cui al procedimento principale, che implicano vendite in successione degli olii pesanti e la consegna diretta di questi ultimi a un destinatario esente da accisa, sarebbero state realizzate allo scopo di beneficiare in modo fraudolento o abusivo di un'esenzione dall'accisa.
- 62 In tali circostanze, il rifiuto delle autorità nazionali, in un caso come quello di cui al procedimento principale, di esentare dall'accisa gli olii pesanti, per il solo motivo che la persona dichiarata dal depositario autorizzato quale loro destinatario non possiede la qualifica di consumatore finale autorizzato dal diritto nazionale a ricevere prodotti energetici esenti dall'accisa, senza che sia verificato, sulla base di prove fornite, se i requisiti di merito prescritti affinché tali olii pesanti siano utilizzati a fini che danno diritto a un'esenzione siano soddisfatti al momento dello svincolo di questi ultimi dal deposito fiscale, va oltre quanto necessario al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni e di evitare frodi, evasioni o abusi (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 29).
- 63 Alla luce di quanto suesposto, occorre rispondere dichiarando che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, in combinato disposto con l'articolo 7 della direttiva 2008/118, deve essere interpretato nel senso che osta a un rifiuto, da parte delle autorità nazionali, di esentare dall'accisa prodotti energetici che, dopo essere stati venduti da un depositario autorizzato a un acquirente intermedio, siano rivenduti da quest'ultimo a un consumatore finale che presenti tutti i requisiti prescritti dal diritto nazionale per godere di un'esenzione dall'accisa e a cui tali prodotti siano consegnati direttamente dal suddetto depositario autorizzato a partire dal proprio deposito fiscale, per il solo motivo che l'acquirente intermedio, dichiarato dal depositario autorizzato quale destinatario dei prodotti in questione, non possiede la qualifica di consumatore finale autorizzato dal diritto nazionale a ricevere prodotti energetici esenti dall'accisa.

Sulla terza e sulla quarta questione

- 64 Alla luce della risposta fornita alle prime due questioni, non occorre rispondere alle questioni terza e quarta.

Sulle spese

- 65 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 (Nona Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, deve essere interpretato nel senso che la vendita di un prodotto sottoposto ad accisa, detenuto da un depositario autorizzato in un deposito fiscale, comporta la sua immissione in consumo solo nel momento in cui detto prodotto lascia fisicamente tale deposito fiscale.**
- 2) **L'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), 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, in combinato disposto con l'articolo 7 della direttiva 2008/118, deve essere interpretato nel senso che osta a un rifiuto, da parte delle autorità nazionali, di esentare dall'accisa prodotti energetici che, dopo essere stati venduti da un depositario autorizzato a un acquirente intermedio, siano rivenduti da quest'ultimo a un consumatore finale che presenti tutti i requisiti prescritti dal diritto nazionale per godere di un'esenzione dall'accisa e a cui tali prodotti siano consegnati direttamente dal suddetto depositario autorizzato a partire dal proprio deposito fiscale, per il solo motivo che l'acquirente intermedio, dichiarato dal depositario autorizzato quale destinatario dei prodotti in questione, non possiede la qualifica di consumatore finale autorizzato dal diritto nazionale a ricevere prodotti energetici esenti dall'accisa.**

Firme