



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

24 marzo 2022*

«Rinvio pregiudiziale – Diritti di accisa – Direttiva 92/12/CE – Articolo 4 – Circolazione dei prodotti in regime sospensivo dei diritti di accisa – Presupposti – Articoli 6 e 20 – Immissione in consumo di prodotti – Falsificazione del documento amministrativo di accompagnamento – Irregolarità o infrazione commessa nel corso della circolazione di prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo dei diritti – Svincolo irregolare di prodotti da un regime sospensivo – Destinatario che non ha conoscenza della circolazione – Frode commessa da un terzo – Articolo 13, lettera a), e articolo 15, paragrafo 3 – Garanzia obbligatoria in materia di circolazione – Portata»

Nella causa C-711/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), con decisione del 16 dicembre 2020, pervenuta in cancelleria il 31 dicembre 2020, nel procedimento

Generální ředitelství cel

contro

TanQuid Polska sp. z o.o.,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da I. Jarukaitis, 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 TanQuid Polska sp. z o.o., da R. Halíček, advokát;
- per il governo ceco, da M. Smolek, O. Serdula e J. Vlácil, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il ceco.

- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da M. Salyková e C. Perrin, 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 4, lettera c), 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 94/74/CE del Consiglio del 22 dicembre 1994 (GU 1994, L 365, pag. 46) (in prosieguo: la «direttiva 92/12»), in combinato disposto con gli articoli 13, 15 e 16 della stessa.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone il Generální ředitelství cel (direzione generale delle dogane, Repubblica ceca) alla TanQuid Polska sp. z o.o. (in prosieguo: la «TanQuid»), società con sede in Polonia, in merito al recupero di diritti di accisa a seguito della violazione del regime sospensivo in occasione della circolazione di oli minerali.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 92/12

- 3 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 alla controversia principale, il presente rinvio pregiudiziale è esaminato alla luce della direttiva 92/12.
- 4 I considerando quarto, decimo e tredicesimo della direttiva 92/12 così recitano:

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

(...)

(...) il passaggio dal territorio di uno Stato membro a quello di un altro Stato membro non può dar luogo ad un controllo suscettibile di ostacolare la libera circolazione intracomunitaria; (...) s'impone tuttavia la conoscenza dei movimenti dei prodotti soggetti ad accisa; (...) conviene pertanto prevedere un documento d'accompagnamento per tali prodotti;

(...)

(...) a tale titolo è anzitutto necessario che ogni spedizione possa essere facilmente identificata; (...) la situazione di questa deve essere immediatamente conoscibile con riguardo all'obbligazione tributaria da cui è gravata; (...) è quindi necessario prevedere un documento d'accompagnamento conforme a dette esigenze, che può essere amministrativo o commerciale; (...) il documento commerciale utilizzato deve contenere gli elementi essenziali presenti nel documento amministrativo».

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

«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 dall'[Unione europea]».

6 Conformemente al suo articolo 3, paragrafo 1, detta direttiva è applicabile, a livello dell'Unione, in particolare agli oli minerali.

7 L'articolo 4 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

- a) *depositario autorizzato*: la persona fisica o giuridica autorizzata dalla 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;
- b) *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;
- c) *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;
- d) *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;

(...)».

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

«I prodotti di cui all'articolo 3, paragrafo 1, sono sottoposti ad accisa al momento della loro fabbricazione nel territorio [dell'Unione] (...) o al momento della loro importazione in tale territorio».

9 L'articolo 6 della direttiva in parola così recita:

«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:

a) lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo;

(...)

2. Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa che deve essere applicata sono quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo o la constatazione degli ammanchi. L'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro, fermo restando che gli Stati membri applicano le medesime modalità di esenzione e di riscossione sia ai prodotti nazionali che ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri».

10 Ai sensi dell'articolo 13, lettera a), della direttiva 92/12, 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.

11 Ai sensi dell'articolo 15 di tale direttiva:

«1. (...) [L]a circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa deve effettuarsi tra depositi fiscali.

(...)

3. I rischi inerenti alla circolazione [all'interno dell'Unione] 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 prestare 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.

(...)

Le modalità della garanzia sono stabilite dagli Stati membri. La garanzia deve essere valida in tutta l'[Unione].

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.

(...)».

12 Conformemente all'articolo 16, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva:

«In deroga all'articolo 15, paragrafo 1, il destinatario può essere un operatore professionale che non abbia la qualità di depositario autorizzato. Nell'esercizio della sua professione, questo operatore può ricevere, in regime di sospensione dei diritti d'accisa, prodotti soggetti ad accisa provenienti da altri Stati membri. Tuttavia, egli non può detenere, né spedire tali prodotti in sospensione dei diritti di accisa».

13 L'articolo 16, paragrafi 2 e 3, della direttiva 92/12 stabilisce le prescrizioni alle quali deve conformarsi l'operatore professionale che non ha la qualità di depositario autorizzato a seconda che sia registrato o meno, rispettivamente, presso le autorità tributarie del suo Stato membro.

14 Ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 1, di tale direttiva:

«(...) «[O]gni prodotto che è soggetto ad accisa e che circola in regime di sospensione tra i territori dei diversi Stati membri (...) è accompagnato da un documento rilasciato dallo speditore. Esso può essere un documento amministrativo o commerciale. (...)».

15 L'articolo 19, paragrafi da 1 a 3, della direttiva suddetta dispone quanto segue:

«1. 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 speditore per appuramento;
- un esemplare destinato alle autorità competenti dello Stato membro di destinazione.

Le autorità competenti di ciascuno Stato membro di spedizione possono prevedere l'utilizzazione di una copia supplementare del documento destinato alle autorità competenti dello Stato membro di partenza.

(...)

Lo Stato membro di destinazione può prevedere che l'esemplare che deve essere rinviato allo speditore per appuramento sia autenticato o vidimato dalle proprie autorità. (...)

(...)

2. Qualora i prodott[i] soggetti ad accisa circolino in regime sospensivo a destinazione di un depositario autorizzato, di un operatore registrato o non registrato, un esemplare del documento amministrativo di accompagnamento o una copia del documento commerciale con le debite annotazioni è rinviato dal destinatario allo speditore per appuramento, non oltre i 15 giorni successivi al mese di ricevimento.

Fatte salve le disposizioni di cui sopra, gli Stati membri di spedizione possono stabilire che una copia dell'esemplare da rinviare sia trasmessa immediatamente per fax allo speditore per

consentire il rapido svincolo della garanzia. Rimane salvo l'obbligo di rinvio dell'originale di cui al primo comma.

(...)

3. Il regime sospensivo di cui all'articolo 4, lettera c), è appurato vincolando i prodotti soggetti ad accisa in uno dei casi di cui all'articolo 5, paragrafo 2, e in conformità di detto paragrafo, previo ricevimento da parte dello speditore dell'esemplare di ritorno del documento amministrativo di accompagnamento o di una copia del documento commerciale in cui sia debitamente annotato che tali prodotti sono vincolati».

16 L'articolo 20 della medesima direttiva enuncia quanto 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.

4. Se, prima della scadenza di un termine di tre anni dalla data del rilascio del documento di accompagnamento, si perviene a determinare lo Stato membro in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa, detto Stato membro procede alla riscossione dell'accisa all'aliquota in vigore alla data di spedizione delle merci. In tal caso, non appena sia fornita la prova di detta riscossione, l'accisa inizialmente riscossa viene rimborsata».

Regolamento n. 2719/92

- 17 L'articolo 1 del regolamento (CEE) n. 2719/92 della Commissione, dell'11 settembre 1992, relativo al documento amministrativo d'accompagnamento per i prodotti soggetti ad accisa che circolano in regime sospensivo (GU 1992, L 276, pag. 1), come modificato dal regolamento (CEE) n. 2225/93 della Commissione del 27 luglio 1993 (GU 1993, L 198, pag. 5) (in prosieguo: il «regolamento n. 2719/92»), prevede quanto segue:

«Il modulo riportato nell'allegato I deve essere utilizzato come documento amministrativo di accompagnamento per la circolazione in regime sospensivo di prodotti soggetti ad accisa, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1 della direttiva 92/12/CEE, fatta salva la conformità alle disposizioni di esecuzione e di procedura di cui al reverso dell'esemplare n. 1 del documento».

- 18 Conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, di tale regolamento, un documento commerciale può sostituire il documento amministrativo purché contenga le stesse informazioni richieste per il documento amministrativo.

Diritto ceco

- 19 Ai sensi dell'articolo 25, paragrafi 1 e 4, dello zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (legge n. 353/2003 in materia di accise), nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge in materia di accise»), i prodotti regolamentati possono circolare in regime sospensivo dei diritti di accisa tra gli Stati membri solo sotto scorta di un documento di accompagnamento, se i prodotti regolamentati sono trasportati a partire da un deposito fiscale situato in un altro Stato membro, a destinazione di un titolare di un deposito fiscale, di un destinatario autorizzato o di un rappresentante fiscale, ai quali sia stata rilasciata un'autorizzazione per il territorio fiscale della Repubblica ceca.
- 20 Ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della legge in materia di accise, i prodotti regolamentati possono circolare in regime sospensivo dei diritti di accisa solo sotto scorta di un documento di accompagnamento, a meno che la presente legge non disponga diversamente.
- 21 Conformemente all'articolo 28, paragrafo 1, della legge in materia di accise, in linea di principio, vi è un'infrazione al regime sospensivo del tributo nel corso del trasporto se il trasporto dei prodotti regolamentati a destinazione di un deposito fiscale, di un destinatario autorizzato, di un luogo di consegna diretta, di un luogo di esportazione, di una persona di cui all'articolo 11, paragrafo 1, lettere d) o lettera e), o di un destinatario conformemente alla direttiva 92/12 in un altro Stato membro non è completato entro il termine stabilito.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 22 Il 5 gennaio 2010 alcuni agenti del Celní úřad Náchod (Ufficio doganale di Náchod, Repubblica ceca) hanno effettuato il controllo di tre autocisterne che, secondo i documenti di accompagnamento esibiti, trasportavano oli minerali provenienti da un deposito fiscale situato nel territorio polacco e gestito dalla TanQuid, e destinati alla EKOL GAS PB s. r. o. (in prosieguo: la «EKOL GAS»), società commerciale di diritto ceco. Nel corso del controllo, essi hanno constatato che le menzioni che comparivano in tali documenti di accompagnamento erano false. Successivamente, la EKOL GAS ha negato qualsiasi contatto commerciale con la TanQuid.

- 23 In risposta ad una richiesta di informazioni proveniente dall'amministrazione doganale ceca, l'amministrazione doganale polacca ha fatto pervenire a quest'ultima 38 documenti di accompagnamento con allegati da cui risultava che altri quantitativi di oli minerali erano stati asseritamente spediti alla EKOL GAS.
- 24 Inoltre, è stato constatato che tali documenti di accompagnamento non erano stati presentati all'ufficio doganale ai fini della verifica dell'esattezza e della validità dei dati e che i timbri dell'ufficio doganale ceco che confermavano 35 documenti di accompagnamento erano falsificati.
- 25 Infine, sulla base dell'estratto delle operazioni dei caselli stradali, è stato accertato che gli oli minerali erano stati trasportati a destinazione di una persona sconosciuta e scaricati a Žďár nad Sázavou (Repubblica ceca). A tale proposito, la polizia ceca ha avviato un procedimento penale per condotte fraudolente di terzi, ma tale indagine è stata chiusa per motivi procedurali.
- 26 Il 3 marzo 2016 il Celní úřad pro Jihočeský kraj (Ufficio doganale della regione della Bohême meridionale, Repubblica ceca) ha emesso, sulla base di un rapporto di verifica fiscale dell'11 gennaio 2016, diversi avvisi di accertamento delle accise sugli oli minerali, che stabiliscono l'obbligo fiscale a carico della TanQuid per un importo totale pari a 10 207 850 corone ceche (CZK) (circa EUR 420 000).
- 27 Poiché i ricorsi amministrativi proposti avverso tali avvisi di accertamento sono stati respinti dalla direzione generale delle dogane, la TanQuid ha proposto un ricorso avverso le decisioni di rigetto dinanzi al Krajský soud v Českých Budějovicích (Corte regionale di České Budějovice, Repubblica ceca).
- 28 Con sentenza del 12 settembre 2018, tale giudice ha annullato le decisioni di rigetto in quanto, da un lato, a causa delle frodi commesse, non vi era stato, nel territorio ceco, alcun movimento di merci in sospensione dei diritti di accisa e, dall'altro, le cessioni oggetto della causa principale non erano coperte da una garanzia, poiché la garanzia costituita riguardava esclusivamente il movimento tra depositi fiscali. Detto giudice ha considerato l'uscita degli oli minerali dal deposito fiscale della TanQuid come un'immissione in libera pratica.
- 29 La direzione generale delle dogane ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca).
- 30 Il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se i requisiti formali e sostanziali per iniziare la circolazione di prodotti in regime sospensivo dei diritti di accisa siano soddisfatti qualora, da un lato, con un comportamento fraudolento, terzi si siano fatti passare per il destinatario autorizzato stabilito in un altro Stato membro e, dall'altro, la garanzia costituita ai fini di tale circolazione non abbia la portata richiesta.
- 31 In primo luogo, il giudice del rinvio rileva, da un lato, che, nel caso in cui soggetti si presentino come persone che agiscono in nome di un operatore registrato (destinatario), pur non disponendo di alcuna autorizzazione in corso di validità a tal fine, l'operatore registrato non è a conoscenza del fatto che i prodotti devono circolare per suo conto in regime sospensivo dei diritti di accisa. Pertanto, come ha dichiarato il Krajský soud v Českých Budějovicích (Corte regionale di České Budějovice), si potrebbe ritenere che tale situazione sia analoga a quella in cui il destinatario dei prodotti regolamentati di cui trattasi, quale dichiarato nei documenti di

accompagnamento, non disponga dell'autorizzazione applicabile. Sotto questo profilo, l'uscita degli oli minerali di cui trattasi nel procedimento principale dal deposito fiscale della TanQuid dovrebbe essere considerata un'immissione in libera pratica.

- 32 Tuttavia, dall'altro lato, il giudice del rinvio sottolinea che è il depositario autorizzato a far iniziare la circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa, dato che è quest'ultimo a riempire la parte A del documento amministrativo di accompagnamento. Inoltre, il depositario autorizzato, essendo oggettivamente responsabile di tutte le infrazioni o irregolarità verificatesi durante la circolazione, sarebbe debitore dei diritti di accisa nel luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa, in quanto il destinatario è coinvolto nell'operazione solo alla fine di quest'ultima. Di conseguenza, la partecipazione del destinatario non sarebbe richiesta ai fini dell'inizio della circolazione.
- 33 Pertanto, la questione se il destinatario dei prodotti sia o meno a conoscenza dell'operazione sarebbe irrilevante per quanto riguarda l'inizio della circolazione dei prodotti in regime di sospensione dall'accisa. Parimenti, sarebbe irrilevante la successiva constatazione che terzi si siano presentati in modo illegittimo come persone che agiscono per conto di un operatore registrato. In tale contesto, le autorità doganali sarebbero tenute soltanto a verificare se la circolazione è realizzata tra operatori autorizzati e se è stata costituita una garanzia per i diritti di accisa.
- 34 In secondo luogo, il giudice del rinvio nutre dubbi quanto alla natura e all'obiettivo della garanzia costituita per garantire il pagamento dei diritti di accisa all'atto della circolazione dei prodotti in regime di sospensione di tali diritti. Esso è propenso a ritenere che, nei limiti in cui la costituzione della garanzia è stata indicata sui documenti di accompagnamento ai fini della circolazione dei prodotti in regime sospensivo dei diritti di accisa per un destinatario autorizzato espressamente designato, le autorità doganali di un altro Stato membro non possano controllare il motivo della garanzia né procedere all'esame materiale dell'autenticità dei dati contenuti nei documenti di accompagnamento.
- 35 Orbene, nel caso di specie, la garanzia, costituita formalmente ai fini della circolazione tra depositi fiscali, menzionava, come tipo di obblighi fiscali da essa coperti, lo svincolo dal deposito dei prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo dei diritti di accisa. Inoltre, tale garanzia sarebbe stata costituita per garantire la circolazione dei prodotti regolamentati in regime sospensivo dei diritti di accisa, a partire dal deposito fiscale della TanQuid e a destinazione della EKOL GAS, un operatore registrato.
- 36 In tale contesto, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se i prodotti soggetti ad accisa circolino in regime di sospensione ai sensi dell'articolo 4, lettera c), della direttiva [92/12], qualora l'ufficio doganale di uno Stato membro abbia acconsentito al trasporto dei prodotti in regime di sospensione dall'accisa da un deposito fiscale ad un operatore registrato stabilito in un altro Stato membro, sebbene non fossero oggettivamente soddisfatte le condizioni per la circolazione dei prodotti in regime sospensivo, in quanto, nel corso del procedimento, è stato successivamente dimostrato che l'operatore registrato non era a conoscenza del trasporto dei prodotti a causa della frode di un terzo.

- 2) Se la costituzione di una garanzia a pagamento dell'accisa ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 3, della direttiva [92/12], emessa per fini diversi dalla circolazione di prodotti in regime sospensivo dei diritti di accisa tra un deposito fiscale e un operatore registrato stabilito in un altro Stato membro, osti a che il trasporto in regime di sospensione dall'accisa abbia inizio regolarmente, qualora la costituzione della garanzia sia stata indicata nei documenti di accompagnamento per la circolazione dei prodotti in regime di sospensione per l'operatore registrato e confermata dall'autorità doganale di uno Stato membro».

Sulle questioni pregiudiziali

- 37 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 92/12 debba essere interpretata nel senso che una spedizione, da parte di un depositario autorizzato, di prodotti soggetti ad accisa, sotto copertura di un documento di accompagnamento e di una garanzia obbligatoria, costituisca una circolazione di prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa, ai sensi dell'articolo 4, lettera c), di tale direttiva, in una situazione in cui, a causa di un comportamento fraudolento di un terzo, il destinatario indicato in tale documento di accompagnamento e in tale garanzia non sia a conoscenza del fatto che gli sono spediti tali prodotti.
- 38 Tale giudice chiede, altresì, se il fatto che la garanzia obbligatoria costituita dal depositario autorizzato ai fini di tale spedizione precisi il nome del destinatario autorizzato, ma non la sua qualità di operatore registrato ai fini dell'applicazione dell'articolo 15 o dell'articolo 16 della direttiva 92/12, incida sulla regolarità di tale circolazione.
- 39 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 (sentenza del 24 febbraio 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Il fatto generatore del tributo, ai sensi della direttiva 92/12, è costituito, conformemente all'articolo 5, paragrafo 1, della stessa, dalla fabbricazione nel territorio dell'Unione dei prodotti soggetti ad accisa o dalla loro importazione in tale territorio (sentenza del 24 febbraio 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 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), di tale direttiva, tale nozione comprende anche qualsiasi svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo definito all'articolo 4, lettera c), di detta direttiva (sentenza del 24 febbraio 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).
- 42 Un siffatto regime è caratterizzato dalla circostanza che i diritti di accisa 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 opera il rinvio

della sua esigibilità fino a che non sia soddisfatta una condizione di esigibilità come quella descritta al punto precedente (sentenza del 24 febbraio 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

- 43 Orbene, alla luce del ruolo centrale che il legislatore dell'Unione gli conferisce nell'ambito del regime sospensivo conformemente alla direttiva 92/12, il depositario è, in linea di principio, responsabile per tutti i rischi inerenti a tale regime, in particolare quando un'irregolarità o un'infrazione che determina l'esigibilità dei diritti di accisa è stata commessa nel corso della circolazione di tali 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 e giurisprudenza ivi citata).
- 44 Di conseguenza, nel sistema della direttiva 92/12, la responsabilità del depositario autorizzato speditore non può essere eventualmente sostituita da quella del proprietario dei prodotti soggetti ad accisa.
- 45 Per quanto riguarda, più in particolare, la circolazione in regime sospensivo di prodotti soggetti ad accisa, la direttiva 92/12 prevede diverse condizioni che deve soddisfare la spedizione di tali prodotti affinché, nel corso di tale circolazione, il depositario autorizzato speditore possa continuare a beneficiare di tale regime.
- 46 In primo luogo, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 92/12, la circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa deve aver luogo, in linea di principio, tra depositi fiscali, definiti all'articolo 4, lettera b), di tale direttiva e gestiti dai depositari autorizzati, ai sensi dell'articolo 4, lettera a), di quest'ultima.
- 47 Conformemente all'articolo 16, paragrafi 1 e 2, di detta direttiva, una siffatta circolazione è altresì possibile, a titolo di deroga, a destinazione di un operatore registrato, quest'ultimo definito, all'articolo 4, lettera d), della medesima direttiva, come la persona fisica o giuridica che non ha la qualità di depositario autorizzato, ma che è 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.
- 48 Se nel corso della circolazione di prodotti soggetti ad accisa è stata commessa o accertata un'irregolarità o un'infrazione che comporta l'obbligo di pagare l'accisa, compreso il caso di frode, il depositario autorizzato resta responsabile del pagamento dell'accisa (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 52 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Infatti, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 4, di detta direttiva, la responsabilità del depositario autorizzato speditore viene meno solo 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 di tale direttiva, alle condizioni stabilite dall'articolo 19 della stessa.
- 50 Qualora, come è il caso nella presente fattispecie, una frode commessa da terzi sia la causa principale della spedizione di prodotti soggetti ad accisa da parte del depositario autorizzato, il momento dell'inizio della circolazione in regime sospensivo può coincidere con la commissione di un'irregolarità o di un'infrazione che comporta l'immissione in consumo di tali prodotti e l'esigibilità delle accise.

- 51 Nel caso di irregolarità o infrazione nel corso della circolazione che comporta l'esigibilità dell'accisa, l'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 92/12 designa, in via principale, come paese in cui l'accisa è dovuta lo Stato membro nel cui territorio è stata commessa l'irregolarità o l'infrazione.
- 52 Tuttavia, lo Stato membro in cui tale infrazione o tale irregolarità viene accertata può divenire competente, in forza dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 92/12, a riscuotere l'accisa, anche se detta infrazione o detta irregolarità non è stata commessa in tale Stato membro, ove non sia possibile stabilire il luogo in cui essa è stata commessa.
- 53 Di conseguenza, la spedizione, da parte di un depositario autorizzato, di prodotti sottoposti ad accisa può costituire una circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa, ai sensi dell'articolo 4, lettera c), della direttiva 92/12, nonostante il fatto che, a causa di un comportamento fraudolento di terzi, il presunto destinatario non sia a conoscenza del fatto che tali prodotti gli sono spediti, fintantoché tale fatto o un'altra irregolarità o infrazione non sia stato accertato dalle autorità competenti di uno Stato membro interessato.
- 54 In secondo luogo, l'articolo 15, paragrafo 3, della direttiva 92/12 enuncia, al primo comma, che i rischi inerenti alla circolazione all'interno dell'Unione sono di norma coperti dalla garanzia obbligatoria costituita dal depositario autorizzato speditore, quale prevista all'articolo 13 della stessa, o, se del caso, da una garanzia in solido tra lo speditore e il trasportatore. Dal combinato disposto dell'articolo 13, lettera a) e dell'articolo 15, paragrafo 3, terzo comma, di tale direttiva, risulta che le condizioni e le modalità di tale garanzia sono fissate dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è autorizzato il deposito fiscale e che detta garanzia deve essere valida in tutta l'Unione.
- 55 Inoltre, detta garanzia deve coprire il periodo compreso tra il momento dell'uscita dal deposito fiscale e quello dell'appuramento, ed essa può essere svincolata, conformemente all'articolo 19, paragrafo 2, di tale direttiva, solo nel momento in cui lo speditore riceve l'esemplare del documento amministrativo di accompagnamento o una copia del documento commerciale annotato rinviato dal destinatario per appuramento.
- 56 L'articolo 15, paragrafo 3, primo comma, della direttiva 92/12 prevede che le autorità competenti 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 e che, se del caso, gli Stati membri possono esigere una garanzia anche dal destinatario.
- 57 Inoltre, dal modello del documento amministrativo di accompagnamento, di cui all'allegato I del regolamento n. 2719/92, risulta che nella casella n. 10 di tale documento, rubricata «Garanzia», si deve precisare «la parte o le parti cui spetta prestare la garanzia», utilizzando, secondo i casi previsti all'articolo 15, paragrafo 3, della direttiva 92/12, la designazione «speditore», «trasportatore» o «destinatario». Non sono richieste altre informazioni più dettagliate.
- 58 Per contro, dalla direttiva 92/12 non risulta che le autorità competenti dello Stato membro di partenza debbano verificare il contenuto della garanzia prima dell'inizio della circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa o che, in tale contesto, esse debbano dare il loro assenso a tale circolazione, in quanto tali azioni possono ostacolare sostanzialmente la libera circolazione delle merci soggette ad accisa all'interno dell'Unione.

- 59 Ne consegue che il controllo che spetta alle autorità competenti dello Stato membro di partenza deve essere limitato a quello dell'esistenza formale di una siffatta garanzia.
- 60 È vero che l'inosservanza di condizioni o di modalità fissate dagli Stati membri o dalle loro autorità competenti può costituire un'irregolarità o un'infrazione ai sensi dell'articolo 20 della direttiva 92/12.
- 61 Tuttavia, si deve necessariamente constatare che, ad eccezione delle condizioni, ricordate ai punti 54 e 55 della presente sentenza, relative alla copertura, da parte della garanzia, dei rischi inerenti alla circolazione all'interno dell'Unione nonché ad una determinata portata territoriale e temporale di tale garanzia, non è previsto nessun altro requisito riguardo alla garanzia, affinché una merce sia validamente ammessa a circolare in regime sospensivo dei diritti di accisa previsto dalla direttiva 92/12.
- 62 Pertanto, eventuali imprecisioni nella garanzia – come il fatto che sia stato correttamente indicato il nome del destinatario, un operatore registrato, ma che le clausole di tale garanzia si riferiscano solo alla circolazione tra depositi fiscali, ai sensi dell'articolo 15 della direttiva 92/12 – non possono incidere sull'esistenza di una circolazione tra un depositario autorizzato e un operatore registrato, ai sensi dell'articolo 16 di quest'ultima.
- 63 In terzo luogo, l'articolo 18, paragrafo 1, della direttiva 92/12 prevede che tutti i prodotti soggetti ad accisa che circolano in regime sospensivo tra i diversi Stati membri devono essere accompagnati da un documento rilasciato dallo speditore, che può essere un documento amministrativo o commerciale, la cui forma e il cui contenuto sono definiti dal regolamento n. 2719/92.
- 64 Per quanto riguarda l'articolo 19, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 92/12, esso indica che le autorità fiscali degli Stati membri sono informate dagli operatori delle forniture spedite e ricevute mediante tale documento o con un riferimento a quest'ultimo, e precisa che detto documento consta di quattro esemplari, vale a dire un esemplare che lo speditore deve conservare, un esemplare per il destinatario, un esemplare che deve essere rinviato allo speditore per appuramento e un esemplare destinato alle autorità competenti dello Stato membro di destinazione.
- 65 Per quanto riguarda l'articolo 19, paragrafo 2, della direttiva suddetta, esso enuncia che, qualora i prodotti soggetti ad accisa circolino in regime sospensivo a destinazione di un depositario autorizzato, di un operatore registrato o non registrato, un esemplare del documento amministrativo di accompagnamento o una copia del documento commerciale con le debite annotazioni è rinviato dal destinatario allo speditore per appuramento, non oltre i 15 giorni successivi al mese di ricevimento.
- 66 In tale contesto, conformemente all'articolo 19, paragrafo 1, quarto comma, della medesima direttiva, lo Stato membro di destinazione può prevedere che l'esemplare che deve essere rinviato allo speditore per appuramento sia autenticato o vidimato dalle proprie autorità, facoltà di cui appare essersi avvalsa la Repubblica ceca, come risulta dal punto 24 della presente sentenza.
- 67 Orbene, si deve necessariamente constatare che la direttiva 92/12 non esige una formalità del genere da parte delle autorità competenti dello Stato membro di partenza affinché inizi una circolazione di prodotti in regime sospensivo dei diritti di accisa. Infatti, come risulta dal decimo e dal tredicesimo considerando della stessa, il documento di accompagnamento deve servire solo a

consentire la conoscenza dei movimenti dei prodotti soggetti ad accisa e a identificare facilmente ogni spedizione al fine di poter conoscere immediatamente la sua situazione con riguardo all'obbligazione tributaria.

- 68 A tale proposito, conformemente all'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, di tale direttiva, le autorità competenti di ciascuno Stato membro di spedizione hanno soltanto la facoltà, non l'obbligo, di prevedere l'utilizzazione di una copia supplementare del documento destinata alle autorità competenti dello Stato membro di partenza.
- 69 Pertanto, anche nel caso in cui la formalità di cui al punto 66 della presente sentenza fosse richiesta dalle autorità competenti dello Stato membro di partenza, se del caso, in forza del diritto nazionale, essa potrebbe servire, tutt'al più, ad impedire o a constatare eventuali irregolarità o infrazioni in una fase precoce della procedura di circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa. Per contro, l'omissione da parte delle autorità competenti dello Stato membro di partenza di constatare, in tale fase, un'irregolarità o un'infrazione non incide in alcun modo sulla responsabilità del depositario autorizzato speditore, quale descritta ai punti 43 e 48 della presente sentenza, anche se, successivamente, talune inesattezze compaiono nel documento di accompagnamento da esse autenticato o vidimato.
- 70 In ogni caso, esigere un controllo più approfondito in tale fase, diretto a verificare l'esattezza delle indicazioni contenute nel documento di accompagnamento, sarebbe in contrasto con uno degli obiettivi della direttiva 92/12, che è quello di contribuire alla libera circolazione delle merci soggette ad accisa, poiché tale controllo approfondito potrebbe ostacolare una tale circolazione.
- 71 Di conseguenza, perché sussista una circolazione ai sensi di tale direttiva, è sufficiente, in linea di principio, che il depositario autorizzato speditore abbia effettuato le formalità necessarie relative alla redazione di un documento di accompagnamento e abbia proceduto alla costituzione della garanzia obbligatoria e che i prodotti soggetti ad accisa abbiano lasciato il deposito fiscale, anche solo formalmente, a destinazione di una persona autorizzata ai sensi degli articoli 15 e 16 della detta direttiva.
- 72 In tali circostanze, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che la direttiva 92/12 deve essere interpretata nel senso che una spedizione, da parte di un depositario autorizzato, di prodotti sottoposti ad accisa, sotto copertura di un documento di accompagnamento e di una garanzia obbligatoria, costituisce una circolazione dei prodotti in regime sospensivo dei diritti di accisa, ai sensi dell'articolo 4, lettera c), della stessa, nonostante il fatto che, a causa di un comportamento fraudolento di terzi, il destinatario indicato in tale documento di accompagnamento e in tale garanzia non sia a conoscenza del fatto che gli sono spediti tali prodotti, fintantoché tale fatto o un'altra irregolarità o infrazione non siano stati accertati dalle autorità competenti dello Stato membro interessato. La circostanza che la garanzia obbligatoria costituita dal depositario autorizzato ai fini di tale spedizione precisi il nome del destinatario autorizzato, ma non la sua qualità di operatore registrato, non incide sulla regolarità di tale circolazione.

Sulle spese

- 73 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:

La 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, come modificata dalla direttiva 94/74/CE del Consiglio, del 22 dicembre 1994, deve essere interpretata nel senso che una spedizione, da parte di un depositario autorizzato, di prodotti sottoposti ad accisa, muniti di un documento di accompagnamento e di una garanzia obbligatoria, costituisce una circolazione dei prodotti in regime sospensivo dei diritti di accisa, ai sensi dell'articolo 4, lettera c), della stessa, nonostante il fatto che, a causa di un comportamento fraudolento di terzi, il destinatario indicato in tale documento di accompagnamento e in tale garanzia non sia a conoscenza del fatto che gli sono spediti tali prodotti, fintantoché tale fatto o un'altra irregolarità o infrazione non siano stati accertati dalle autorità competenti dello Stato membro interessato.

La circostanza che la garanzia obbligatoria costituita dal depositario autorizzato ai fini di tale spedizione precisi il nome del destinatario autorizzato, ma non la sua qualità di operatore registrato, non incide sulla regolarità di tale circolazione.

Firme