

## **Il principio per cui l'accisa sui prodotti energetici dipende dal loro effettivo utilizzo rileva anche ai fini IVA**

Massimiliano Manduchi

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea (di seguito, CGUE), a mezzo della sentenza qui in commento, ha stabilito che il diritto unionale osta a che il diritto interno degli Stati membri, in caso di reintroduzione in deposito fiscale di prodotti energetici destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento al fine di essere venduti successivamente, preveda:

a) l'applicazione agli stessi prodotti, indipendentemente dal loro effettivo utilizzo, dell'aliquota di accisa più elevata prevista per il gasolio destinato ad essere utilizzato come carburante per motori, a titolo di sanzioni per l'inosservanza di condizioni previste dalla legge nazionale, quali l'indicazione - nelle note di ricevimento e nelle fatture di storno relative a tali prodotti - di indicazioni relative ai contrassegni e alla colorazione;

b) l'applicazione dell'IVA sull'importo fissato dall'autorità tributaria a titolo di supplemento di accisa a causa dell'applicazione a detti prodotti dell'aliquota prevista per il gasolio destinato ad essere utilizzato come carburante per motori, a meno che non venga effettivamente ceduto per quest'ultimo scopo.

Più in dettaglio, la CGUE ha esaminato il caso di una società rumena titolare di autorizzazione per deposito fiscale e attiva nel settore della produzione e del commercio all'ingrosso di combustibili che ha trasferito cliente una partita di olio combustibile destinato al riscaldamento ad un proprio cliente. Quest'ultimo lo ha però rifiutato e restituito al mittente, che lo ha reintrodotta nel proprio deposito, per via di una incompatibilità con l'impianto termico. La società ha poi rivenduto il combustibile a nuovi clienti, con applicazione dell'accisa con aliquota per uso riscaldamento. Successivamente, l'Autorità finanziaria rumena, nel corso di una verifica, ha quindi constatato che la predetta società non le aveva notificato (come previsto dalla normativa nazionale) il reingresso nel deposito fiscale del combustibile, mentre le note di ricevimento e le fatture di storno non menzionavano i contrassegni e la colorazione di tale prodotto. L'Autorità ha quindi applicato, a titolo di sanzione in capo alla Società, una maggiore accisa sul prodotto reimpresso nel deposito, richiamando il fatto che la legge nazionale prevede che i prodotti energetici *“possono essere immessi in consumo, detenuti all'esterno di un deposito fiscale, trasportati anche in regime di sospensione di accisa, utilizzati, messi in vendita o venduti nel territorio della Romania solo se contrassegnati e colorati”*; e che, in caso di immissione in consumo o vendita senza contrassegno e colorazione, nonché in caso di inosservanza degli obblighi relativi alle

modalità e alle procedure di verifica fiscale stabilite dalle norme procedurali, l'accisa è dovuta in misura pari a quella stabilita per il gasolio per combustione in motori (la quale, per inciso, ammontava a ben 21 volte quella prevista per l'olio destinato al riscaldamento). L'Ufficio ha altresì applicato l'IVA sulla maggior accisa così accertata. Tale accertamento fiscale ha quindi originato un contenzioso, nel quale il giudice locale ha sollevato innanzi alla CGUE una duplice pregiudiziale questione interpretativa del diritto unionale. In particolare, si è chiesto alla CGUE di verificare se

i) sono in contrasto con il principio di proporzionalità e con l'articolo 2, par. 3, l'articolo 5 e l'articolo 21, par. 1, della direttiva 2003/96/CE le norme e le prassi nazionali ai sensi delle quali la reintroduzione in deposito fiscale di un combustibile da riscaldamento in assenza di verifica doganale costituirebbe una presunta violazione del regime di deposito, tale da giustificare l'applicazione di un'accisa con l'aliquota fissata per il gasolio (avente un valore superiore di oltre 21 volte), indipendentemente dall'effettivo utilizzo del prodotto energetico;

ii) sono in contrasto con il principio di proporzionalità, con il principio di neutralità dell'IVA e con gli articoli 2, 250 e 273 della direttiva 2006/112/CE le norme e le prassi nazionali ai sensi delle quali viene imposta l'IVA su importi determinati in via supplementare dall'amministrazione tributaria a titolo di accisa sul gasolio come sanzione per l'inosservanza del regime di vigilanza doganale da parte del soggetto passivo, in conseguenza della reintroduzione in deposito, effettuata da quest'ultimo, di olio combustibile, per il quale era già stata versata l'accisa, che è stato rifiutato dal cliente, e poi rimasto intatto e depositato fino all'individuazione di un nuovo acquirente.

La CGUE ha riscontrato che il diritto rumeno, in entrambi i casi, contrasta con la corretta interpretazione delle citate norme comunitarie, e pertanto deve essere disapplicato.

I giudici unionali, con riferimento alla prima questione, hanno infatti richiamato il principio dell'effettivo utilizzo del prodotto energetico: la direttiva 2003/96 tanto nell'economia generale quanto nella sua finalità, si basa

“sul principio secondo cui i prodotti energetici sono tassati in funzione del loro effettivo utilizzo tenendo conto, in particolare, della distinzione netta, enunciata nei considerando 17 e 18 di tale direttiva, tra i carburanti per motori e i combustibili”.

Inoltre, il diverso “livello di tassazione” dei prodotti energetici,

“ai sensi dell’articolo 4, paragrafo 2, di detta direttiva, secondo il loro utilizzo come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento, contribuisce al buon funzionamento del mercato unico”.

Si è altresì ricordato che la direttiva 2003/96 non prevede una particolare procedura di controllo dell’utilizzo effettivo dei prodotti energetici né misure per la lotta contro la frode fiscale, spettando agli Stati membri di implementare siffatte procedure e misure, comprensive di eventuali sanzioni: tuttavia, tali implementazioni devono rispettare i principi generali del diritto unionale, compreso il principio di proporzionalità. Orbene, il margine di discrezionalità degli Stati membri “non può rimettere in discussione il principio secondo cui i prodotti energetici sono tassati in funzione del loro utilizzo effettivo”: ne deriva che la mancata notifica della reintroduzione in deposito fiscale del prodotto energetico al fine di essere successivamente venduto, e l’assenza, nelle note di ricevimento e nelle fatture di storno relative a tale prodotto, di indicazioni relative ai contrassegni e alla colorazione di quest’ultimo, non può essere parificato *ex lege* dagli Stati membri alla cessione di un prodotto ad uno scopo differente da quello effettivo.

Con riferimento alla seconda questione, la CGUE ha dapprima considerato che in base all’articolo 78, comma 1, lettera a), della Direttiva 2006/112, le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA, devono essere compresi nella base imponibile; e che affinché essi

“possano rientrare nella base imponibile dell’IVA, persino quando non rappresentano un valore aggiunto e non costituiscono il corrispettivo economico della cessione di beni, [...] devono presentare un nesso diretto con tale cessione”.

I Giudici hanno quindi ricordato che

“il fatto generatore di tali imposte, dazi, prelievi e tasse coincida con quello dell’IVA è un elemento determinante per stabilire l’esistenza di un nesso siffatto”.

Date tali premesse, la sentenza non ha potuto che escludere dalla base imponibile dell'IVA la maggiore accisa di tipo sanzionatorio con aliquota per il gasolio per motori, in relazione ad ipotesi in cui non ricorre effettivamente la fornitura di gasolio a tale scopo. Difatti, se il fatto generatore della maggiore accisa non è costituito dalla sua effettiva destinazione, ma è un effetto sanzionatorio che prescinde da quest'ultima, la base imponibile IVA non può ricomprendere detta maggiore accisa, in quanto non ha nesso diretto con la cessione del prodotto energetico.

Con la pronuncia qui in commento, la CGUE ha quindi fatto una nuova applicazione del principio di effettiva destinazione del prodotto energetico, che governa il sistema delle accise, mostrandone un riflesso diretto anche in ambito IVA.