



**News n. 58 del 12 giugno 2024  
a cura dell'Ufficio del massimario**

È ammissibile, per il diritto UE, il regime di sospensione (temporaneo) dal pagamento delle accise, per “deposito fiscale”, subordinato alla sussistenza di oggettivi parametri?

**Consiglio di Stato, sezione IV, ordinanza 29 maggio 2024, n. 4823 – Pres. G. Rotondo, Est. M. Conforti.**

**Fabbricazione (imposte di) – Deposito fiscale – Autorizzazione – Condizioni – Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE.**

*Vanno rimesse alla Corte di giustizia dell'Unione Europea le seguenti questioni:*

*–“se la corretta interpretazione degli artt. da 101 a 106 TFUE, nonché del quadro normativo espresso dalle direttive 2006/123/CE e 2008/118/CE osti ad una norma nazionale, quale quella di cui all'art. 23, comma 3, del decreto legislativo 16 ottobre 1995 n. 504, come successivamente modificato e integrato, che prevede che la gestione in regime di deposito fiscale può essere autorizzata “laddove sussistano effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto, per i depositi commerciali di gas di petrolio liquefatti di capacità non inferiore a 400 metri cubi e per i depositi commerciali di altri prodotti energetici di capacità non inferiore a 10.000 metri cubi”; ovvero, anche per i depositi per capacità inferiori a quelle appena indicate, quando però ricorra almeno una delle seguenti condizioni: “1) il deposito effettui forniture di prodotto in esenzione di accisa o ad accisa agevolata o trasferimenti di prodotti energetici in regime sospensivo verso Paesi dell'Unione europea ovvero verso Paesi non appartenenti all'Unione europea, in misura complessiva pari ad almeno il 30 per cento del totale delle estrazioni del biennio; 2) il deposito sia propaggine di un deposito fiscale ubicato nelle immediate vicinanze appartenente allo stesso gruppo societario o, se di diversa titolarità, sia stabilmente destinato ad operare al servizio del predetto deposito”.*

(1) I. – Identica questione era stata sollevata dalla sentenza non definitiva del Consiglio di Stato, sez. IV, 14 settembre 2021, n. 6290 (in *Foro amm.*, 2021, I, 1268, nonché oggetto della News UM n. 78 del 2021, cui si rinvia per ogni approfondimento) e decisa dalla Corte di giustizia UE, sez. VI, ordinanza 15 dicembre 2022, C-597/21, Centro Petroli Roma S.r.l (in *Foro it.*, 2022, IV, 526, nonché oggetto della News UM n. 24 del 2023, alla quale si rimanda per ogni approfondimento).

II. – Questo in sintesi il percorso motivazionale dell'ordinanza:

- a) con un approfondito *obiter dictum* (al par. II), l'ordinanza in epigrafe ribadisce quanto già affermato dalla sezione con la pronuncia del 21 marzo 2024, n. 2789 (in [www.dirittifondamentali.it](http://www.dirittifondamentali.it), nonché oggetto della News UM n. 36 del 2024, cui si rinvia per ogni approfondimento), quanto alla natura giuridica del rinvio pregiudiziale e alle peculiarità della normativa nazionale italiana sulla responsabilità civile del giudice per mancato rinvio obbligatorio;
- b) nel merito viene evidenziata la permanenza di ragionevoli dubbi, su alcune norme interne contenute nel d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 ("*Testo unico [sulle] imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*"), posto che la Corte di giustizia, con l'ordinanza già citata del 15 dicembre 2022, C-597/21, non ha esaminato il terzo, il quarto e il quinto quesito posto dal Consiglio di Stato;
- c) più specificamente, va rammentato che, in base all'art. 1, comma 1, lett. e), d.lgs. n. 504 cit., costituisce "deposito fiscale" quel particolare "*impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria*";
- d) ai sensi dell'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 504 cit.: "*Il regime del deposito fiscale è consentito: a) per le raffinerie e per gli altri stabilimenti di produzione dove si ottengono i prodotti energetici di cui all'articolo 21, comma 2, ovvero i prodotti energetici di cui all'articolo 21, comma 3, ove destinati a carburazione e combustione, nonché i prodotti sottoposti ad accisa ai sensi dell'articolo 21, commi 4 e 5; b) per gli impianti petrolchimici*";
- e) l'art. 23, poi, ai commi 3 e 4, d.lgs. n. 504 cit., prevede i requisiti per l'autorizzazione al c.d. "deposito fiscale", che appunto emergono quando "*sussistano effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto, per i depositi commerciali di gas di petrolio liquefatti di capacità non inferiore a 400 metri cubi e per i depositi commerciali di altri prodotti energetici di capacità non inferiore a 10.000 metri cubi*", oppure, per depositi con inferiori capacità a quelli indicati, quando ricorra almeno una delle seguenti condizioni: "*a) il deposito effettui forniture di prodotto in esenzione da accisa o ad accisa agevolata o trasferimenti di prodotti energetici in regime sospensivo verso Paesi dell'Unione europea ovvero esportazioni verso Paesi non appartenenti all'Unione europea, in misura complessiva pari ad almeno il 30 per cento del totale delle estrazioni di un biennio; b) il deposito sia propaggine di un deposito fiscale ubicato nelle immediate vicinanze appartenente allo stesso gruppo societario o, se di diversa titolarità, sia stabilmente destinato ad operare al servizio del predetto deposito*";
- f) nel caso poi di sospensione dell'autorizzazione a svolgere l'attività di "deposito fiscale", si applica l'art. 23, comma 12, d.lgs. n. 504 cit., il quale prevede, per la parte che interessa, che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli verifica la permanenza delle condizioni previste dalla disciplina sul deposito fiscale e, nel caso di constatata carenza, sospende l'autorizzazione, fino alla comprova del ripristino, entro il termine di un anno, al compimento del quale, in difetto, la stessa viene revocata; in alternativa in luogo della sospensione, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, su istanza del depositario, consente il proseguimento dell'attività in regime di deposito fiscale, per dodici mesi, subordinatamente alla prestazione di apposita garanzia del depositario;

- g) il collegio – pur consapevole dell’eccezionalità dell’ipotesi di un ulteriore rinvio nell’ambito dello stesso giudizio – ritiene che, nello specifico caso di specie, il dubbio interpretativo permanga, all’esito dell’applicazione dei criteri forniti dalla Corte di giustizia ai paragrafi da 42 a 47;
- h) ciò in quanto, alla stregua dei motivi di appello, si evidenzia che l’art. 14, n. 5, della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006, relativa ai servizi nel mercato interno, dispone che: *“l’applicazione caso per caso di una verifica di natura economica che subordina il rilascio dell’autorizzazione alla prova dell’esistenza di un bisogno economico o di una domanda di mercato, o alla valutazione degli effetti economici potenziali o effettivi dell’attività o alla valutazione dell’adeguatezza dell’attività rispetto agli obiettivi di programmazione economica stabiliti dall’autorità competente; tale divieto non concerne i requisiti di programmazione che non perseguono obiettivi economici, ma che sono dettati da motivi imperativi d’interesse generale”*;
- i) mentre, l’art. 15, par. 2, della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006 dispone che: *“Gli Stati membri verificano se il loro ordinamento giuridico subordina l’accesso a un’attività di servizi o il suo esercizio al rispetto dei requisiti non discriminatori seguenti: a) restrizioni quantitative o territoriali sotto forma, in particolare, di restrizioni fissate in funzione della popolazione o di una distanza geografica minima tra prestatori”*;
- j) l’art. 16, par. 1, lett. b) e c), della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006 prevede che: *“Gli Stati membri rispettano il diritto dei prestatori di fornire un servizio in uno Stato membro diverso da quello in cui sono stabiliti. Lo Stato membro in cui il servizio viene prestato assicura il libero accesso a un’attività di servizi e il libero esercizio della medesima sul proprio territorio. Gli Stati membri non possono subordinare l’accesso a un’attività di servizi o l’esercizio della medesima sul proprio territorio a requisiti che non rispettino i seguenti principi: [...] b) necessità: i requisiti devono essere giustificati da ragioni di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di sanità pubblica o di tutela dell’ambiente, c) proporzionalità: i requisiti sono tali da garantire il raggiungimento dell’obiettivo perseguito e non vanno al di là di quanto è necessario per raggiungere tale obiettivo”*;
- k) il dubbio si origina, a cagione della contestazione mossa dalla società, secondo cui la disciplina nazionale avrebbe subordinato l’ottenimento dell’autorizzazione ad operare quale “deposito fiscale”, o alla prova di un bisogno economico o di una domanda di mercato (violando l’art. 14, n. 5, della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006), o ad una restrizione quantitativa o territoriale (violando l’art. 15, par. 2, lett. a), della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006) e infranto la regola generale, secondo cui l’accesso a un’attività di servizio può essere subordinata ad autorizzazione, purché nel rispetto dei principi e delle necessità di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di sanità pubblica o di tutela dell’ambiente, e del principio di proporzionalità (violando l’art. 16, par. 1, lett. b) e c), della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006);
- l) il Consiglio di Stato, nell’ordinanza di rimessione, palesa il suo orientamento volto a ritenere che non sussista alcuna violazione della disciplina euro-unitaria,

ma non può escluderlo con certezza, e quindi non ritiene di poter applicare la teoria dell'*acte claire*;

- m) più specificamente, la disciplina italiana non viola la direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006 (e neppure i principi degli articoli 101 e 106 TFUE), in quanto il regime del c.d. "deposito fiscale" opera principalmente come agevolazione fiscale e, dunque, su di un piano *in toto* distinto da quello "commerciale"; infatti, i depositi di prodotti energetici sono autorizzati, da un punto di vista "commerciale", ai sensi dell'art. 25, comma 4, d.lgs. n. 504 cit., sulla base di una licenza di esercizio e agiscono nella filiera distributiva in regime di libero mercato; invece, l'autorizzazione ad agire in regime di "deposito fiscale", ai sensi dell'art. 23 d.lgs. n. 504 cit., non incide sulla libertà di svolgimento del servizio, ma sulla sola possibilità di "*ricevere, detenere e movimentare prodotti energetici in sospensione da accisa*" per un dato periodo, che è *in nuce* transitorio;
- n) altro dubbio è quello riconnesso all'art. 16, comma 1, direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, la quale prevede che: "*L'apertura e l'esercizio di un deposito fiscale da parte di un depositario autorizzato sono subordinati all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale. Tale autorizzazione è soggetta alle condizioni che le autorità hanno il diritto di stabilire per impedire ogni possibile evasione o abuso*";
- o) il dubbio si origina dalla contestazione della società, secondo cui la normativa euro-unitaria non consentirebbe di contrastare "*ogni possibile evasione o abuso*", mediante l'imposizione di soglie quantitative oggettive, quali presupposti per poter accedere all'autorizzazione prevista dall'art. 16, comma 1, direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008;
- p) tuttavia, per l'ordinanza di rimessione, la disciplina italiana applica criteri oggettivi (cfr. §§ 12.6 e 12.7 della sentenza non definitiva n. 6290 del 2021) ed è finalizzata a prevenire evasioni e abusi;
- q) tuttavia, il quesito interpretativo, sugli articoli 14, n. 5, 15, par. 2, e 16, par. 1, lett. b) e c), della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006, e sui principi racchiusi negli articoli 101 e 106 del TFUE, è rilevante, per il giudizio innanzi al giudice nazionale, qualora la Corte di giustizia UE dovesse interpretare le norme in discussione nel senso di ritenere che l'agevolazione fiscale, connessa al "deposito fiscale", non possa essere subordinata alla sussistenza di parametri quantitativi (collegati o alle dimensioni del deposito oppure alla percentuale di esportazioni pari ad almeno il 30% di attività di estrazioni compiute nel biennio), come previsto dalla normativa nazionale dell'art. 23, commi 3 e 4, d.lgs. n. 504 del 1995; in questo caso, infatti, potrebbe configurarsi l'eventuale illegittimità del provvedimento di sospensione, emanato dall'Agenzia dei monopoli e delle dogane, e della relativa circolare applicativa, perché restrittivi dei principi di concorrenza e libera prestazione dei servizi;
- r) il quesito sull'art. 16, par. 2, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008 è pure rilevante per il giudizio pendente, qualora la Corte di giustizia dovesse interpretare questa norma nel senso di ritenere che la disciplina

dell'Unione europea sulle accise non ammetta che l'agevolazione fiscale possa essere riservata soltanto ad operatori "affidabili", individuati tramite parametri oggettivi; infatti, potrebbe configurarsi un'eventuale illegittimità della sospensione emanata dall'Agenzia dei monopoli e delle dogane (e della relativa circolare applicativa), perché la normativa italiana prevede il beneficio fiscale solo per quegli operatori che presentano tali requisiti;

- s) infine, viene ribadito che, per valutare la legittimità dei provvedimenti impugnati, non assume rilievo la sopravvenienza normativa, di cui all'art. 5-*quater*, decreto-legge 21 marzo 2022 n. 21, convertito, con mod., dalla legge 20 maggio 2022 n. 51, in quanto – per costante giurisprudenza amministrativa nazionale (*ex multis* Cons. Stato, sez. IV, 13 settembre 2022, n. 7942) – la legittimità del provvedimento amministrativo deve essere giudicato, secondo la normativa vigente al momento della sua emanazione.

III.– Va infine considerato quanto segue:

- t) il regime giuridico delle accise (compresa la disciplina dei c.d. depositi fiscali "per le accise" nei diversi Stati membri), nell'Unione europea, è stato armonizzato da una serie di direttive, recepite in Italia dal decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, le cui disposizioni ora si trovano raccolte nel d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 recante il già menzionato "*Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*";
- u) la *ratio* del "*deposito fiscale*" (o altrimenti detto "*tax warehouse*") risiede nella necessità aziendale di consentire all'operatore economico di poter "stoccare" per esigenze organizzative di produzione, di marketing e di distribuzione, in depositi sia in sito produttivo, sia in altro sito dedicato al c.d. immagazzinaggio, dati quantitativi di prodotti o merci, anche in relazione al proprio bilancio di merci e di pagamenti di import-export, rimandando il pagamento dell'imposta al momento dell'effettiva immissione in commercio;
- v) ragion per cui l'istituto del "*deposito fiscale*" appare coerente con la natura giuridica dell'accisa, quale imposta indiretta sulla fabbricazione, che colpisce determinati prodotti industriali, di norma, di larga diffusione e consumo, nel momento in cui escono dal loro ciclo produttivo per essere immessi nel mercato;
- w) infatti, il servizio di "*deposito fiscale*", per le accise – reso da operatori muniti di precisi requisiti e a tal fine autorizzati – consente di poter "stoccare" i prodotti, sottoposti all'imposta tributaria in regime sospensivo; ossia le merci vengono *custodite* in attesa della loro estrazione o vendita, senza che gli operatori economici debbano anticipare il pagamento dell'imposta; il regime sospensivo delle accise si applica anche alla circolazione delle merci tra depositi fiscali di partenza e di arrivo della merce, se entrambi titolari di codici di accisa; comunque opera in presenza del raggiungimento di taluni volumi di merce e/o entro predeterminati limiti;
- x) dunque, il regime sospensivo, correlato al "*deposito fiscale*", determina un beneficio fiscale "a monte" per il produttore, ma anche "a valle" per il consumatore e si correla con l'esigenza economico-strategica aziendale di marketing, che permette all'impresa di acquistare i prodotti, quando il mercato è più propizio, favorendo gli acquisti di grossi lotti, a minori costi, e rimandando

il pagamento delle accise al momento della commercializzazione, riuscendo in tal modo a immettere sul mercato i prodotti al bisogno, secondo la domanda aggregata dei consumatori, al prezzo ottimale;

- y) va infatti pur rammentato che l'accisa vede quale *contribuente percosso* l'operatore economico, che fabbrica o vende la merce, ma *contribuente inciso* il consumatore, sul quale effettivamente l'imposta, per c.d. traslazione, grava, in quanto riversatagli nell'ambito della determinazione del prezzo; un siffatto meccanismo opera in modo oggettivo, per tutte le imprese nelle stesse condizioni, nell'UE, e non comporta alcuna compromissione dell'introito dell'imposta indiretta delle c.d. accise, bensì sposta soltanto il momento dell'esigibilità, all'immissione in commercio, in modo tale da soddisfare in modo più pregnante, al realizzo dell'introito del prezzo o guadagno, il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost.;
- z) in giurisprudenza, Corte giustizia UE, sez. IV, 14 settembre 2023, C-820/21, Vinal AD (in *Riv. dott. comm.*, 2023, 702) ha già chiarito che: *"l'articolo 16, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, in combinato disposto con il principio di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa nazionale che prevede la revoca di una licenza per l'esercizio di un deposito fiscale, in caso di violazione del regime delle accise considerata grave dalla normativa nazionale, cumulativamente a una sanzione pecuniaria già inflitta per i medesimi fatti, purché tale revoca, tenuto conto in particolare del suo carattere definitivo, non costituisca una misura sproporzionata rispetto alla gravità della violazione"*; Corte giustizia UE, sez. IV, 23 marzo 2023, C-412/21, Dual Prod SRL (in *Foro amm.*, 2023, II, 300) ha invece acclarato che: *"L'articolo 48, paragrafo 1, della CDFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a che un'autorizzazione ad operare a titolo di deposito fiscale di prodotti soggetti ad accisa possa essere sospesa in forza di un provvedimento amministrativo, fino all'esito di un procedimento penale, per il solo motivo che il titolare di tale autorizzazione ha acquisito lo status di imputato nell'ambito di tale procedimento penale, qualora tale sospensione costituisca una sanzione di natura penale"*;
- aa) in dottrina, essenzialmente, cfr. SCHIAVOLIN (voce) *Accise*, in *Enc., dir.*, vol. agg. IV, Milano, 2000, p. 22 ss. gg; infine, sul punto, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 2 – parte speciale, Torino, 319 il quale rammenta che: *"È stato conservato il sistema del prelievo dell'imposta nel paese di consumo del prodotto, ma è stato istituito un sistema di collegamento dei 'depositi fiscali' situati negli Stati membri, simile a quello previsto a livello nazionale"*, talché *"Poiché l'imposta si rende dovuta soltanto nel luogo in cui avviene l'immissione al consumo, i prodotti possono circolare liberamente nel territorio dell'UE (in regime di sospensione d'imposta, passando da un deposito fiscale ad altro deposito). La tassazione collegata al momento del passaggio della frontiera è stata sostituita dal principio della tassazione al momento e nel luogo di immissione al consumo"*.