Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (NONA SEZIONE)

2 giugno 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Accise — Direttiva 2003/96/CE — Aliquote di accisa differenziate per i carburanti per motori e i combustibili per riscaldamento — Presupposto per l'applicazione dell'aliquota per combustibili per riscaldamento — Deposito di un elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni secondo le quali i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento — Applicazione dell'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori in caso di mancato deposito di tale elenco riepilogativo — Principio di proporzionalità»

Nella causa C-418/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia), con decisione del 4 giugno 2014, pervenuta in cancelleria il 5 settembre 2014, nel procedimento

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

contro

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

LA CORTE (Nona Sezione),

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

avvocato generale: P. Mengozzi

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 ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna, da K. Kocowski e S. Bogdański, adwokaci;

— per il Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, da W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow e D. Kowalik, in qualità di agenti, assistiti da J. Kaute, radca prawny;

— per il governo polacco, da B. Majczyna e K. Maćkowska, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il polacco.

— per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung e F. Tomat, 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 2, paragrafo 3, dell'articolo 5 e dell'articolo 21, paragrafo 4, 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), come modificata dalla direttiva 2004/75/CE del Consiglio, del 29 aprile 2004 (GU 2004, L 195, pag. 31; in prosieguo: la «direttiva 2003/96»), nonché sull'interpretazione del principio di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra la società ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (in prosieguo: la «ROZ-ŚWIT») e il Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (direttore della commissione doganale di Breslavia), in merito al rifiuto di quest'ultimo di concedere alla ROZ-ŚWIT il beneficio dell'aliquota di accisa applicabile al combustibile per riscaldamento a causa del mancato deposito, in tempo utile, dell'elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni secondo le quali i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento (in prosieguo: l'«elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 I considerando 3, 4, 9, 17 e 18 della direttiva 2003/96 enunciano quanto segue:

«(3) Il buon funzionamento del mercato interno e il conseguimento degli obiettivi di altre politiche comunitarie richiedono che siano fissati nella Comunità livelli minimi di tassazione per la maggior parte dei prodotti energetici, compresi l'elettricità, il gas naturale e il carbone.

(4) L'esistenza di notevoli differenze tra i livelli nazionali di tassazione sull'energia applicati dagli Stati membri potrebbe essere pregiudizievole al buon funzionamento del mercato interno.

(...)

(9) Agli Stati membri dovrebbe essere lasciata la flessibilità necessaria per definire ed attuare politiche adeguate al loro contesto nazionale.

(...)

(17) È necessario fissare livelli minimi comunitari di tassazione differenziati in funzione dei diversi usi dei prodotti energetici e dell'elettricità.

(18) I prodotti energetici utilizzati come carburanti per determinati fini industriali e commerciali e quelli utilizzati come combustibili per riscaldamento sono tassati, di norma, a livelli inferiori a quelli applicabili ai prodotti energetici utilizzati come propellente».

4 L'articolo 2, paragrafo 3, primo comma, di tale direttiva prevede quanto segue:

«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».

5 L'articolo 4, paragrafo 1, della citata direttiva così recita:

«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».

6 L'articolo 5 della stessa direttiva stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri possono applicare, sotto controllo fiscale, aliquote d'imposta differenziate a condizione che dette aliquote rispettino i livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva e siano compatibili con il diritto comunitario, nei seguenti casi:

— quando le aliquote differenziate sono direttamente connesse con la qualità del prodotto,

— quando le aliquote differenziate dipendono dai livelli quantitativi del consumo di elettricità e dei prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento,

— per i seguenti usi: trasporti pubblici locali di passeggeri (compresi i taxi), raccolta di rifiuti, forze armate e pubblica amministrazione, disabili, ambulanze,

— tra uso commerciale e non commerciale, per i prodotti energetici e l'elettricità di cui agli articoli 9 e 10».

7 Gli articoli da 7 a 9 della direttiva 2003/96 prevedono che i livelli minimi di tassazione da applicare, rispettivamente, ai carburanti per motori, ai prodotti utilizzati come carburante per motori a fini industriali e commerciali specifici nonché al combustibile per riscaldamento siano quelli fissati nell'allegato I, tabelle da A a C, di tale direttiva.

8 Agli articoli da 14 a 19 della suddetta direttiva sono indicate esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione che gli Stati membri, o alcuni di essi, possono o devono applicare alle condizioni ivi enunciate.

9 Ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 4, di tale medesima direttiva:

«Gli Stati membri possono anche stabilire che l'imposta sui prodotti energetici e sull'elettricità diventa esigibile quando si constati che non è, o non è più, rispettata una condizione di utilizzazione finale fissata dalla normativa nazionale per poter beneficiare di un livello di imposizione ridotto o dell'esenzione».

Il diritto polacco

10 L'articolo 89, paragrafi 1, 4, 5 e da 14 a 16 dell'Ustawa o podatku akcyzowym (legge in materia di accise), del 6 dicembre 2008, come modificata (Dz. U. 2009, n. 3, posizione 11; in prosieguo: la «legge in materia di accise») così recita:

«1. Le aliquote di accisa sui prodotti energetici sono fissate come segue:

(...)

10) per gli oli combustibili di cui ai codici da NC 2710 19 51 a 2710 19 69:
   a) quelli che distillano il 30% o più del loro volume a 350 °C o la cui densità a 15 °C è inferiore a 890 chilogrammi per metro cubo, colorati di rosso e contrassegnati conformemente alle disposizioni specifiche – a 232,00 [zloty polacchi (PLN)] per 1 000 litri,
   b) gli altri, che non sono soggetti agli obblighi di colorazione e di marcatura conformemente alle disposizioni specifiche – a [64,00] PLN per 1 000 chilogrammi.

(...)

4. Nel caso in cui:

1) i prodotti di cui al paragrafo 1, punti (...) 10) (...) sono utilizzati per alimentare i motori a combustione, se sono utilizzati senza rispettare i requisiti di etichettatura e di colorazioni fissati nelle disposizioni specifiche e sono immagazzinati in una cisterna collegata a un distributore oppure sono venduti a partire da una tale cisterna, si applica l'aliquota di PLN 1 822,00/1 000 litri e, se la loro densità a 15 °C è inferiore o pari a 890 chilogrammi per metro cubo, si applica l'aliquota di PLN 2 047,00/1 000 chilogrammi.

(...)

5. Il venditore di prodotti soggetti ad accisa non esenti da tale imposta a causa della loro destinazione d'uso, di cui al paragrafo 1, punti (...) 10) (...), è tenuto, nel caso di vendita:

1) a persone giuridiche, a enti organizzati privi di personalità giuridica o a persone fisiche che esercitano un'attività commerciale, ad acquisire dall'acquirente una dichiarazione che i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento o che saranno venduti per essere destinati al riscaldamento, consentendo l'applicazione delle aliquote di accisa previste dal paragrafo 1, punti (...) 10) (...)

2) a persone fisiche che non esercitano attività commerciale, ad acquisire dall'acquirente una dichiarazione che i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento, consentendo l'applicazione delle aliquote di accisa previste dal paragrafo 1, punti (...) 10) (...); tale dichiarazione deve essere allegata alla copia dello scontrino o alla copia di qualsiasi altro documento di vendita rilasciato all'acquirente; nel caso ciò non fosse possibile, il venditore è tenuto ad indicare sulla dichiarazione il numero e la data di emissione del documento attestante tale vendita.

(...)

14. Il venditore dei prodotti soggetti ad accisa indicati al paragrafo 1, punti (...) 10) (...) redige e presenta all'ufficio doganale competente, entro il 25 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata la vendita, l'elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni di cui al paragrafo 5; gli originali delle dichiarazioni devono essere conservati dal venditore per un periodo di cinque anni a decorrere dalla fine dell'anno civile in cui sono stati redatti e devono essere messi a disposizione per i controlli.

15. L'elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni contiene:

1) per quanto riguarda il venditore di cui al paragrafo 14:
   a) il nome e l'indirizzo della sede o del domicilio del soggetto che fornisce l'elenco riepilogativo,
   b) la quantità e la natura nonché la destinazione dei prodotti indicati nella dichiarazione,
   c) la data della dichiarazione,
   d) la data e il luogo in cui è stato redatto l'elenco riepilogativo e la firma leggibile della persona che lo ha redatto,
   e) l'indicazione del numero di impianti di riscaldamento di cui dispongono gli acquirenti, secondo le loro dichiarazioni,
   f) il luogo (indirizzo) in cui si trovano gli impianti di riscaldamento indicati nelle dichiarazioni,

(...)

16. In caso di inosservanza delle condizioni di cui ai paragrafi da 5 a 15, si applica l'aliquota di accisa di cui al paragrafo 4, punto 1)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Con decisione del 23 febbraio 2011 il Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (direttore dell'ufficio doganale di Breslavia, Polonia) ha emesso un avviso di accertamento in materia di accise relativo a un debito tributario della ROZ-ŚWIT.

12 Da tale decisione risulta che il procedimento avviato dalle autorità tributarie ha accertato che, nel periodo dal 1º marzo al 31 dicembre 2009, la ROZ-ŚWIT ha effettuato una serie di operazioni di vendita di combustibile consistente in quantità di olio combustibile leggero. È stato constatato che tali vendite erano state verificate e che era indubbio che gli acquirenti avessero confermato l'acquisto e l'utilizzo di tale combustibile per il riscaldamento. Tuttavia, la ROZ-ŚWIT non aveva depositato, in tempo utile, l'elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti, come previsto dall'articolo 89, paragrafo 14, della legge in materia di accise. Di conseguenza, è stata applicata l'aliquota per il carburante per motori prevista dall'articolo 89, paragrafo 4, punto 1, di tale legge in forza del paragrafo 16 del medesimo articolo.

13 La ROZ-ŚWIT ha presentato un reclamo avverso la suddetta decisione dinanzi al direttore della commissione doganale di Breslavia, adducendo che il mancato deposito degli elenchi riepilogativi delle dichiarazioni degli acquirenti costituiva soltanto un'irregolarità formale mentre era indubbia la destinazione effettiva del combustibile in questione all'uso per riscaldamento.

14 Poiché il reclamo è stato respinto, la ROZ-ŚWIT ha presentato ricorso dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia).

15 Il giudice del rinvio si chiede se, quando uno Stato membro abbia esercitato il diritto, previsto dalla direttiva 2003/96, di differenziare le aliquote di accisa sui prodotti rientranti nell'ambito di applicazione di quest'ultima a seconda del loro utilizzo, la disposizione di cui all'articolo 89, paragrafo 16, della legge in materia di accise sia contraria a tale direttiva in quanto, a causa del mancato deposito dell'elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti, determina l'applicazione dell'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori a un prodotto utilizzato come combustibile per riscaldamento.

16 Il suddetto giudice esprime dubbi, inoltre, sul fatto che l'obbligo di redigere e di depositare un tale elenco riepilogativo sia proporzionato rispetto all'obiettivo perseguito, ossia la prevenzione dell'elusione e dell'evasione fiscale. Esso ritiene che tale obbligo abbia carattere formale e secondario, in quanto consente soltanto un'analisi preliminare della destinazione dei prodotti interessati. A tal

riguardo, esso richiama la giurisprudenza della Corte in materia d'imposta sul valore aggiunto, secondo la quale, da un lato, la detrazione a monte di tale imposta deve essere accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi (v. sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punti 61 e 62) e, dall'altro, l'assoggettamento, nel diritto nazionale, dell'esenzione all'esportazione a un termine di uscita senza consentire, in ragione del non rispetto di tale termine, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto già corrisposta, sebbene il soggetto passivo abbia fornito la prova che la merce ha lasciato il territorio doganale dell'Unione, eccede quanto necessario per conseguire l'obiettivo di lottare contro l'elusione e l'evasione fiscale (v. sentenza del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punto 39).

17 Il giudice del rinvio chiede inoltre se la sanzione prevista dall'articolo 89, paragrafo 16, della legge in materia di accise, consistente nell'imporre l'aliquota di accisa riservata ai carburanti per motori in caso di inosservanza dell'obbligo di depositare un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti in tempo utile, sia conforme al principio di proporzionalità. Per quanto riguarda, in particolare, la gravità dell'infrazione, esso ritiene che tale sanzione non miri a prevenire l'evasione fiscale ma riguardi unicamente l'inosservanza del suddetto obbligo e si connoti, peraltro, come sanzione di importo considerevole.

18 In tali circostanze, il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 5, in combinato disposto con gli articoli 2, paragrafo 3, e 21, paragrafo 4, della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che esso osta alla disciplina nazionale prevista dall'articolo 89, paragrafo 16, della legge in materia di accise, la quale impone l'applicazione al combustibile per riscaldamento dell'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori quando il soggetto passivo non soddisfa il requisito formale di cui all'articolo 89, paragrafi 14 e 15, della legge in materia di accise.

2) Se il principio di proporzionalità osti al requisito formale previsto dall'articolo 89, paragrafi 14 e 15, della legge in materia di accise, il quale subordina l'applicazione dell'aliquota di accisa ridotta prevista per i combustibili per riscaldamento all'obbligo di redigere e depositare, entro i termini di legge, un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti, a prescindere dal rispetto del requisito sostanziale, ossia la vendita di combustibile per riscaldamento.

3) Se sia conforme al principio di proporzionalità la sanzione prevista dall'articolo 89, paragrafo 16, della legge in materia di accise consistente, come nella fattispecie in esame, nell'imposizione a carico del venditore, in relazione al combustibile per riscaldamento, di un'accisa calcolata in base all'aliquota prevista per i carburanti per motori (articolo 89, paragrafo 4, punto 1, della legge in materia di accise), a causa del mancato rispetto del requisito formale previsto dall'articolo 89, paragrafi 14 e 15, della legge in materia di accise».

Sulle questioni pregiudiziali

19 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2003/96 nonché il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale, da un lato, i venditori di combustibile per riscaldamento sono obbligati a presentare, entro un termine stabilito, un elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni degli acquirenti secondo le quali i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento e, dall'altro, nel caso in cui un tale elenco riepilogativo non sia presentato entro il termine stabilito,

l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori è applicata al combustibile per riscaldamento venduto, sebbene sia stato constatato che è indubbio che tale prodotto sia destinato all'uso per riscaldamento.

20 In via preliminare, occorre ricordare che i principi generali del diritto, tra i quali figura il principio di proporzionalità, fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione. Pertanto, essi devono essere rispettati dalle istituzioni dell'Unione, ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive dell'Unione (v., in tal senso, in particolare, sentenze del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punto 18, e del 10 settembre 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punto 43).

21 Ne discende che una normativa nazionale come quella oggetto del procedimento principale, diretta segnatamente a trasporre nell'ordinamento giuridico interno dello Stato membro interessato le disposizioni della direttiva 2003/96, deve rispettare il principio di proporzionalità.

Sull'obbligo di depositare un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti

22 Risulta dalla decisione di rinvio che l'elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti, la cui redazione e trasmissione all'ufficio doganale sono previste all'articolo 89, paragrafi 14 e 15, della legge in materia di accise, costituisce uno strumento di controllo finalizzato alla prevenzione dell'elusione e dell'evasione fiscale.

23 Poiché la direttiva 2003/96 non specifica un particolare meccanismo di controllo dell'utilizzo di combustibile per riscaldamento, né misure per la lotta contro l'evasione fiscale collegata alla vendita di combustibile per riscaldamento, spetta agli Stati membri prevedere siffatti meccanismi e siffatte misure nel loro diritto nazionale, nel rispetto del diritto dell'Unione. A tal riguardo, dal considerando 9 di tale direttiva risulta che gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale nella definizione e nell'attuazione delle politiche adeguate al loro contesto nazionale.

24 Riguardo alla proporzionalità dell'obbligo di presentare un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti, il giudice del rinvio fa riferimento a talune decisioni del Trybunał Konstytucyjny (Corte costituzionale, Polonia) e di alcuni organi giurisdizionali amministrativi polacchi, secondo i quali un tale elenco riepilogativo informa l'amministrazione fiscale della realizzazione della vendita preferenziale del combustibile per riscaldamento nonché del luogo e del modo di utilizzo previsto. Esso consente, inoltre, un'analisi preliminare dei dati in esso contenuti e dunque di identificare e rilevare le evasioni fiscali.

25 Orbene, tenuto conto del margine di valutazione discrezionale di cui dispongono gli Stati membri riguardo alle misure e ai meccanismi da adottare al fine di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale collegate alla vendita di combustibile per riscaldamento, e poiché un obbligo di depositare, presso le amministrazioni competenti, un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti non è manifestamente sproporzionato, si deve considerare che un tale obbligo costituisce una misura adeguata per perseguire un obiettivo del genere e non eccede quanto necessario al suo raggiungimento.

26 Di conseguenza, la direttiva 2003/96 nonché il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale in forza della quale i venditori di combustibile per riscaldamento sono obbligati a presentare, entro il termine stabilito, un elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni degli acquirenti secondo le quali i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento.

Sull'applicazione dell'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori in caso di inosservanza dell'obbligo di depositare un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti

27 Conformemente all'articolo 89, paragrafo 16, della legge in materia di accise, l'inosservanza dell'obbligo di redigere e trasmettere un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti entro i termini stabiliti comporta l'applicazione dell'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori al combustibile per riscaldamento venduto, indipendentemente dall'effettivo utilizzo di quest'ultimo.

28 Per quanto riguarda, in primo luogo, la conformità di una tale conseguenza con la direttiva 2003/96, occorre rilevare anzitutto che le disposizioni di tale direttiva citate dal giudice del rinvio nella sua prima questione non sono direttamente rilevanti ai fini del procedimento principale. Infatti, anzitutto, l'articolo 2, paragrafo 3, primo comma, della suddetta direttiva riguarda «i prodotti energetici diversi da quelli per i quali nella presente direttiva è specificato un livello di tassazione», mentre dalla decisione di rinvio risulta che il livello di tassazione del prodotto di cui trattasi nel procedimento principale è chiaramente indicato nella direttiva 2003/96.

29 Inoltre, l'articolo 5 di tale direttiva prevede aliquote d'imposta differenziate in taluni casi tassativamente previsti in tale articolo, ossia quando le aliquote sono direttamente connesse con la qualità del prodotto, quando dipendono dalle quantità consumate, quando i prodotti sono utilizzati in alcuni ambiti di natura pubblica oppure quando tali aliquote differenziano l'uso commerciale da quello non commerciale. Il suddetto articolo non riguarda dunque la differenza in termini di impiego tra carburante per motore e combustibile per riscaldamento.

30 Infine, l'articolo 21, paragrafo 4, della direttiva 2003/96 riguarda le condizioni cui è subordinata l'applicazione delle aliquote ridotte e delle esenzioni di cui agli articoli da 14 a 19 di detta direttiva.

31 Per contro, la Corte ha già avuto l'occasione di dichiarare che l'impianto sistematico della direttiva 2003/96 si fonda sulla distinzione netta tra i carburanti per motori e i combustibili per riscaldamento in considerazione, segnatamente, del criterio dell'utilizzazione. Infatti, la distinzione tra i carburanti per motori e i combustibili per riscaldamento, affermata nei considerando 17 e 18 di tale direttiva, viene applicata, in particolare, dagli articoli da 7 a 9 della direttiva medesima, relativi alle modalità di fissazione dei livelli minimi di imposizione applicabili, da un lato, ai combustibili per riscaldamento e, dall'altro, ai carburanti per motori nonché ai prodotti utilizzati come carburanti per motori a fini industriali e commerciali specifici (v., in tal senso, sentenza del 3 aprile 2014, Kronos Titan e Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 e C-44/13, EU:C:2014:216, punto 28).

32 Inoltre, i considerando 3 e 4 della citata direttiva enunciano che il buon funzionamento del mercato interno richiede che siano fissati nell'Unione livelli minimi di tassazione per la maggior parte dei prodotti energetici e che l'esistenza di notevoli differenze tra i livelli nazionali di tassazione sull'energia applicati dagli Stati membri potrebbe essere pregiudizievole a tale funzionamento. Occorre quindi ritenere che la definizione di livelli minimi di tassazione di prodotti a seconda del loro utilizzo quale carburante per motori o combustibile per riscaldamento contribuisca al buon funzionamento del mercato interno consentendo di escludere eventuali distorsioni della concorrenza tra prodotti utilizzati per gli stessi fini.

33 Ne consegue che tanto l'impianto sistematico quanto la ratio della direttiva 2003/96 si basano sul principio secondo cui i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo.

34 Di conseguenza, una disposizione di diritto nazionale come l'articolo 89, paragrafo 16, della legge in materia di accise, in forza della quale, in mancanza del deposito di un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti in tempo utile, l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori è automaticamente applicata ai combustibili per riscaldamento sebbene, come è stato constatato nel procedimento principale, questi ultimi siano utilizzati come tali, è in contrasto con l'impianto sistematico e la ratio della direttiva 2003/96.

35 In secondo luogo, una tale applicazione automatica dell'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori in caso di inosservanza dell'obbligo di depositare un tale elenco riepilogativo viola il principio di proporzionalità.

36 Infatti, risulta dalla decisione di rinvio che, nel procedimento principale, è stato accertato che le vendite di combustibile per riscaldamento effettuate dalla ROZ-ŚWIT erano state verificate e che era indubbio che gli acquirenti avessero confermato l'acquisto e il consumo di tale combustibile con finalità di riscaldamento. Inoltre, dal fascicolo non emerge alcun elemento che indichi che tali vendite siano state effettuate allo scopo di beneficiare in modo fraudolento dell'aliquota di accisa preferenziale concessa ai combustibili destinati al riscaldamento.

37 Tuttavia, nonostante il suddetto accertamento, le autorità competenti, conformemente all'articolo 89, paragrafo 16, della legge in materia di accise, hanno applicato ai combustibili per riscaldamento venduti l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori.

38 A tal riguardo, dalla decisione di rinvio risulta che, in Polonia, l'aliquota di accisa applicabile ai carburanti per motori può essere di oltre otto volte superiore a quella che si applica ai combustibili per riscaldamento.

39 In tali circostanze, il fatto di applicare ai combustibili per riscaldamento di cui trattasi nel procedimento principale l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori a causa di una violazione dell'obbligo, imposto dal diritto nazionale, di presentare un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti entro i termini stabiliti, qualora si sia constatato che non vi erano dubbi riguardo alla destinazione di tali prodotti a fini di riscaldamento, eccede quanto è necessario al fine di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 29).

40 In tale contesto, occorre precisare che niente impedisce ad uno Stato membro di prevedere l'imposizione di un'ammenda per la violazione di un obbligo come quello consistente nel presentare alle autorità competenti un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti del combustibile per riscaldamento venduto. La competenza di cui dispone uno Stato membro per infliggere una siffatta sanzione deve essere esercitata nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali, compreso il principio di proporzionalità. Per valutare se tale sanzione sia conforme a tale principio, spetta ai giudici nazionali tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che la suddetta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa (v., per analogia, sentenza del 19 luglio 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punti da 44 a 47).

41 Di conseguenza, la direttiva 2003/96 e il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale, in mancanza della presentazione di un elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni degli acquirenti entro il termine stabilito, l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori è applicata al combustibile per riscaldamento venduto, sebbene sia stato accertato che è indubbia la destinazione di tale prodotto a fini di riscaldamento.

42 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che la direttiva 2003/96 nonché il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che:

— essi non ostano a una normativa nazionale in forza della quale i venditori di combustibile per riscaldamento sono obbligati a presentare, entro un termine stabilito, un elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni degli acquirenti secondo le quali i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento, e

— essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale, in mancanza della presentazione di un tale elenco entro il termine stabilito, al combustibile per riscaldamento venduto è applicata l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori, sebbene sia stato accertato che è indubbia la destinazione di tale prodotto a fini di riscaldamento.

Sulle spese

43 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:

La direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, come modificata dalla direttiva 2004/75/CE del Consiglio, del 29 aprile 2004, nonché il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che:

— **essi non ostano a una normativa nazionale in forza della quale i venditori di combustibile per riscaldamento sono obbligati a presentare, entro un termine stabilito, un elenco riepilogativo mensile delle dichiarazioni degli acquirenti secondo le quali i prodotti acquistati sono destinati al riscaldamento, e**

— **essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale, in mancanza della presentazione di un tale elenco entro il termine stabilito, al combustibile per riscaldamento venduto è applicata l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori, sebbene sia stato accertato che è indubbia la destinazione di tale prodotto a fini di riscaldamento.**

Firme