

DIRITTO COMUNITARIO: Obbligo di rinvio pregiudiziale del giudice d'appello - Accise - Depositi fiscali - Depositi commerciali di gas di petrolio - Rinvio alla Corte di Giustizia.

Cons. Stato, Sez. IV, 14 settembre 2021, n. 6290

- in *Giurisprudenza Italiana*, 12, 2021, pag. 2571, con nota a cura di Claudio Contessa, *Rinvio pregiudiziale e “teoria dell’atto chiaro”*;

- in *Il Foro amm.*, 9, 2021, pag. 1268 e ss.

“[...] questo Consiglio di Stato solleva questione di pregiudizialità interpretativa invitando la Corte di giustizia dell’Unione europea, ai sensi dell’art. 267 TFUE, a pronunciarsi sui seguenti quesiti, articolati secondo l’ordine logico proprio: “A) se la corretta interpretazione dell’art. 267 TFUE imponga al giudice nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, di operare il rinvio pregiudiziale su una questione di interpretazione del diritto unionale rilevante nell’ambito della controversia principale, anche qualora possa escludersi un dubbio interpretativo sul significato da attribuire alla pertinente disposizione europea - tenuto conto della terminologia e del significato propri del diritto unionale attribuibili alle parole componenti la relativa disposizione, del contesto normativo europeo in cui la stessa è inserita e degli obiettivi di tutela sottesi alla sua previsione, considerando lo stadio di evoluzione del diritto europeo al momento in cui va data applicazione alla disposizione rilevante nell’ambito del giudizio nazionale – ma non sia possibile provare in maniera circostanziata, sotto un profilo soggettivo, avuto riguardo alla condotta di altri organi giurisdizionali, che l’interpretazione fornita dal giudice precedente sia la stessa di quella suscettibile di essere data dai giudici degli altri Stati membri e dalla Corte di Giustizia ove investiti di identica questione”; “B) se – per salvaguardare i valori costituzionali ed europei della indipendenza del giudice e della ragionevole durata dei processi – sia possibile interpretare l’art. 267 TFUE, nel senso di escludere che il giudice supremo nazionale, che abbia preso in esame e ricusato la richiesta di rinvio pregiudiziale di interpretazione del diritto della Unione europea, sia sottoposto automaticamente, ovvero a discrezione della sola parte che propone l’azione, ad un procedimento per responsabilità civile e disciplinare”[...].”

FATTO e DIRITTO

OGGETTO DEL GIUDIZIO.

1. L’oggetto del giudizio in esame è costituito:

a) dalla determinazione dell'Agazia delle dogane del 25 febbraio 2020 prot. n. 13042/RU recante, la sospensione, *ex art. 23, comma 12, del d.lgs. n. 504 del 1995 (di seguito t.u.a.)*, della licenza rilasciata alla ditta Centro Petroli Roma s.r.l. per operare, nel proprio deposito commerciale ubicato in Roma in via del Casale di Vallerano n. 7; la determinazione risulta essere plurimotivata in relazione alla carenza dei requisiti normativamente previsti (art. 23, comma 4, t.u.a.) sia per quanto concerne la quantità di prodotto agevolato nel triennio, accertato dall'Amministrazione come *“di gran lunga inferiore al 30% del totale delle estrazioni”*, sia per quanto concerne la necessità operativa della presenza del deposito giacché vi è *“la concomitante presenza nel medesimo territorio di due depositi fiscali di grandi dimensioni quali quello costiero intestato alla Ip Industriale S.p.a. e quello della società Eni s.p.a. che possono far fronte a qualsiasi esigenza di approvvigionamento di prodotto richiesta dal mercato”*;

b) dalla circolare dell'Agazia delle dogane 14/D del 4 dicembre 2017.

IL GIUDIZIO DI PRIMO GRADO

2. La ditta Centro Petroli Roma s.r.l. ha proposto ricorso dinanzi al T.a.r. per il Lazio, articolando sei motivi di seguito sinteticamente indicati:

I. Violazione dell'art. 14 n. 5 e dell'art. 15 co. 2 lett. a) della direttiva 2006/123/CE sui servizi nel mercato interno e degli artt. 11 lett. e) e 12 co. 1 lett. a) del d.lgs. n. 56/2010 - Illegittimità comunitaria dell'art. 23 co. 3 e 4 del d.lgs. n. 504 del 1995 limitatamente alle parole “laddove sussistono effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto”.

Con tale motivo è stata chiesta la disapplicazione dell'art. 23, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 504 del 1995 s.m.i. e della circolare n. 14/D del 4 dicembre 2017 dell'Agazia delle dogane e dei monopoli per il *“palese contrasto con il diritto dell'Unione europea”* poiché in ambito eurounitario non vi sarebbero disposizioni che giustificano le restrizioni quantitative o territoriali e che autorizzino l'autorità nazionale a subordinare l'assenso allo svolgimento dell'attività in questione alla preventiva prova dell'esistenza di un bisogno o di una domanda di mercato, ovvero ad effettuare essa stessa questa valutazione, con la conseguente incompatibilità di tale previsione con i principi di libera concorrenza e di libero mercato.

II. Illegittimità costituzionale per contrasto con l'art. 117 Cost., co. 1 e 2 lett. e) dell'art. 23 co. 3 e 4 del d.lgs. n. 504 del 1995 limitatamente alle parole “laddove sussistono effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto” - Illegittimità derivata dei due provvedimenti impugnati.

Ove il Collegio ritenga che non vi siano i presupposti per la disapplicazione della norma di legge e degli atti amministrativi adottati sulla base di essa, allora andrebbe sollevata la questione di

legittimità costituzionale della norma stessa in relazione all'art. 117 Cost., commi 1 e 2, lett. e) poiché vi sarebbe da parte del legislatore interno una violazione dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario con particolare riferimento ai principi costituzionali in materia di tutela della concorrenza.

Il legislatore interno avrebbe infatti costituito o favorito la costituzione di un duopolio dei due principali soggetti controinteressati operanti nell'area di riferimento della Centro Petroli e ciò in contrasto con il menzionato principio fondamentale.

III. Violazione della direttiva 2008/118/CE e della normativa interna che regola il procedimento di adeguamento del diritto europeo (l.n. 234 del 2012). Violazione delle regole che presiedono al libero mercato. Richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia.

Risulterebbe altresì violata la direttiva rubricata, che regola il procedimento di adeguamento del diritto interno al diritto europeo, con richiesta di rinvio pregiudiziale relativamente alla compatibilità dell'art. 23, commi 3 e 4, del t.u.a. nella parte in cui renderebbe eccessivamente discrezionale il rilascio delle autorizzazioni *“in assenza di prove sull'esistenza di abusi da parte del singolo operatore”*.

IV. Sotto distinto profilo: violazione della direttiva 2008/118/CE e della normativa interna che regola il procedimento di adeguamento del diritto europeo (l. n. 234 del 2012). Violazione artt. 3, 41 e 81 Cost.. e l. n. 234 del 2012. Illegittimità costituzionale della legge n. 232 del 2016 (art. 1, comma 235) e conseguente illegittimità dei provvedimenti impugnati.

La novella all'art. 23 del t.u.a. si risolverebbe in una modifica alla legge di recepimento della direttiva comunitaria del 2008 sul regime delle accise, ma il legislatore interno non avrebbe seguito l'*iter* previsto dagli artt. 29 e ss. della legge 24 dicembre 2012, n. 234, recante *“norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea”*. In particolare, ai sensi dell'art. 30, comma 1, della l. n. 234 del 24 dicembre 2012, è richiesta la legge di delegazione europea e la legge europea, di cui all'articolo 29, per assicurare anche solo *“il periodico adeguamento”* dell'ordinamento nazionale all'ordinamento dell'Unione europea. La modifica della legge interna, risolvendosi in una modifica della direttiva, avrebbe dovuto essere adottata con l'*iter* e le garanzie previste dalla l. n. 234 del 2012. Sarebbe ravvisabile anche sotto questo ulteriore profilo l'illegittimità costituzionale dell'art. 23 del t.u.a. in relazione agli artt. 3, 11 e 117 della Costituzione con la conseguente illegittimità del gravato provvedimento.

V. Errore nei presupposti di fatto. Difetto di istruttoria e di motivazione.

Il provvedimento di sospensione della licenza risulterebbe essere illegittimo poiché carente di motivazione laddove si riferisce alla presenza, in una non ben definita fascia territoriale, di due grandi stabilimenti (quello della IP e quello dell'ENI) che sarebbero in grado di fare fronte a “*qualsiasi esigenza di approvvigionamento di prodotto richiesto dal mercato*”.

VI. Illogicità e sviamento dell'azione amministrativa. Difetto di motivazione.

Il provvedimento impugnato incorrerebbe nei vizi rubricati nella parte in cui ha rilevato un insufficiente quantitativo di prodotto agevolato (inferiore al 30%) con riferimento a un periodo in cui l'attività della ricorrente è stata interrotta “*per un significativo periodo*” a causa di atti emanati dalla stessa Agenzia (precedente revoca della licenza per asserite inadempienze legate alla cauzione) di cui è stata accertata la illegittimità con sentenza del T.a.r. per il Lazio n. 1416 del 2019 di accoglimento del relativo ricorso proposto dalla società.

2.1. Si è costituita per resistere al gravame l'Amministrazione intimata.

2.2. Il T.a.r. per il Lazio, sede di Roma, sez. II, nel decidere il ricorso di primo grado con l'impugnata sentenza (16 febbraio 2021 n. 1924):

a) ha preso atto che il provvedimento impugnato è plurimotivato, che la ditta è certamente priva del requisito del 30% ed ha conseguentemente esaminato e disatteso i motivi volti a contestare, *in parte qua*, i provvedimenti impugnati;

b) ha respinto il sesto motivo;

c) ha respinto il quarto motivo;

d) ha dichiarato manifestamente infondata la ivi sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 23 t.u.a. perché la l. n. 232 del 2016, che ha novellato l'art. 23, è una legge di bilancio avente la precipua finalità di prevedere le entrate dell'erario statale, anche in termini di recupero dell'evasione fiscale, com'è nel caso della modifica normativa in esame;

d) ha respinto il terzo motivo incentrato sulla incompatibilità dell'art. 23 comma 4, t.u.a. con il diritto europeo;

e) ha assorbito l'esame del primo, del secondo e del quinto motivo;

f) ha compensato le spese di lite.

IL GIUDIZIO DI APPELLO.

3. La ditta Centro Petroli s.p.a. ha appellato, previa richiesta di sospensione anche *ex art.* 56 c.p.a., la citata sentenza e ha articolato tre complessi mezzi di gravame (da pagina 6 a pagina 25 del ricorso, disomogenei rispetto ai motivi sollevati in prime cure e quindi solo limitatamente comprensibili e valutabili).

3.1. Con un primo nucleo argomentativo – lett. C), pag. 10 ss. - l'appellante sostiene che *“L'attività di chi esercita un deposito fiscale è anche attività di prestazione di un servizio, reso dietro corrispettivo economico; ed è per questo che ad essa si applica anche la direttiva servizi 82006/123/CE).*

È alla luce di questo complessivo quadro europeo che va valutata la normativa interna che viene in rilievo nel nostro caso: in particolare l'art. 23 del t.u. sulle imposte sulla produzione e sui consumi (d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504) come sostituito dall'art. 1 co. 535 della L. 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di stabilità 2017).”

Da tale assunto deriverebbe che (lett. D): *“i regimi autorizzativi interni, che riguardano attività di prestazione, di servizi, sono subordinati anche, e prima di tutto, alle regole stabilite dalla direttiva servizi. Di queste regole, tre vengono in rilievo nel nostro caso.*

Innanzitutto, rientra tra i “requisiti vietati” (così la rubrica dell'art. 14 della direttiva 2006/123/CE) “l'applicazione caso per caso di una verifica di natura economica che subordina il rilascio dell'autorizzazione alle prova dell'esistenza di un bisogno economico o di una domanda di mercato” (art. 14 n. 5). Tale verifica secondo la direttiva, spetta al mercato, e non all'autorità amministrativa: come è proprio di una Unione che agisce “nel rispetto dei principi di un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza” (art. 119 e 120 TFUE).

In secondo luogo, rientrano tra i “requisiti da valutare” (art. 15), ossia tra i requisiti da maneggiare con cautela per evitare che essi risultino “discriminatori”, le “restrizioni quantitative o territoriali sotto forma, in particolare, di restrizioni fissate in funzione della popolazione o di una distanza geografica minima tra prestatori” (art. 15 par. 2 lett. a).

In terzo luogo, vale la regola generale per cui l'accesso a un'attività di servizio può essere subordinata ad autorizzazione perché siano rispettati i principi e le necessità (ragioni di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di sanità pubblica o di tutela dell'ambiente) e di proporzionalità (requisiti tali da garantire il raggiungimento dell'obiettivo perseguito e che non vanno al di là di quanto è necessario per raggiungere tale obiettivo) (art. 16 par. 1 lett. b) e c).”

3.1.1. L'art. 23 e i provvedimenti impugnati che ne costituiscono attuazione non rispetterebbero i tre requisiti sopra individuati poiché il nuovo testo dell'art. 23 introdotto nel 2016 avrebbe notevolmente irrigidito i requisiti per il rilascio dell'autorizzazione di depositi di prodotto energetici di capacità inferiore a 3000 mc e di depositi di gas di petrolio liquefatto di capacità inferiore a 50 metri cubi sia prevedendo quale presupposto *“le effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto”* (così l'art. 23 co. 1) sia laddove al comma 4, lettera b, dell'art. 23 ha previsto che il deposito sia propaggine di un deposito fiscale ubicato nelle immediate

vicinanze appartenenti allo stesso gruppo societario, o se di diversa titolarità, sia stabilmente destinato ad operare al servizio del predetto deposito. In particolare, tale requisito di cui alla lett. b) contrasterebbe *“prima facie con regole elementari in materia di concorrenza perché libera le grosse imprese autorizzate dalla fastidiosa concorrenza delle piccole imprese ubicate nelle immediate vicinanze (a meno che queste siano delle consociate o al servizio delle grandi).”*

Peraltro, anche il requisito del 30% sopra richiamato, previsto dalla lettera a) dell'art. 23, non corrisponderebbe ai principi di *“necessità”* e *“proporzionalità”* di cui all'art. 16, lett. b) e c), della *“direttiva servizi”*, posto che la finalità di eliminare i concorrenti di minori dimensioni non è compatibile con l'ordinamento europeo (e con l'ordinamento italiano: art. 117 comma 2 lett. e) Cost.).

Anche le *“esigenze di approvvigionamento”* richiamate dalla circolare n. 14/D del 4 dicembre 2017 per giustificare il nuovo regime dei depositi commerciali di prodotti energetici sotto soglia (punto III) sarebbero da considerare requisiti non conformi alla *“direttiva servizi”*.

3.1.2. La sentenza impugnata risulterebbe erronea anche nella parte in cui ha ritenuto compatibile la norma interna poiché corrispondente ad un *“motivo imperativo di interesse generale”* (che nella specie ricorrerebbe, in relazione al criterio quantitativo stabilito dall'art. 23 co. 4 lett. a) individuato dall'art. 9 lett. b) della direttiva servizi come elemento che consente di subordinare ad autorizzazione l'accesso ad un'attività di servizio).

La statuizione sarebbe erronea poiché *“motivo imperativo di interesse generale”* potrebbe essere soltanto uno di quelli indicati nel *“considerando”* 40 della direttiva, a nessuno dei quali è riconducibile quello sotteso alla disposizione di cui al precitato art. 23, co. 4, lett. a).

3.1.3. L'appellante sembra ripropone alla lettera G) il quinto (in parte) e il sesto motivo del ricorso di primo grado con i quali ha dedotto errori di fatto, carenza di istruttoria, vizio di motivazione, illogicità, sviamento per i quali si rinvia alla sopra estesa esposizione.

3.2. Con il secondo motivo d'appello (da pag. 20 a pag. 24) la ditta Centro Petroli pare riproporre i motivi primo, secondo e quinto (nella restante parte) assorbiti dalla sentenza del T.a.r. con i quali sono stati dedotti i profili di legittimità costituzionale e eurounitaria dell'art. 23, comma 3, del t.u.a., nella parte in cui subordina il rilascio e il mantenimento dell'autorizzazione alla accertata esistenza di *“effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto”*: illegittimità che risulterebbe aggravata dalla condizione prevista dall'art. 23, comma 4, lett. a), che consente il deposito purché sia *“propaggine di un deposito fiscale ubicato nelle immediate vicinanze appartenenti allo stesso gruppo societario o, se di diversa titolarità, sia stabilmente destinato a operare a servizio del predetto deposito”*.

Sia la norma di legge sia il provvedimento che ne ha fatto applicazione contrasterebbero:

a) con l'art. 9 della direttiva servizi (2006/123/CE) che stabilisce le condizioni di ammissibilità dei regimi di autorizzazione;

b) con l'art. 14 n. 5 della direttiva servizi che elenca tra i "requisiti vietati" (ai fini dell'"accesso ad una attività di servizi o il suo esercizio") "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";

c) con l'art. 15 par. 2 della medesima direttiva che elenca i "requisiti da valutare" (ossia da valutare alla stregua delle condizioni poste dal successivo par. 3) le "restrizioni quantitative o territoriali, in particolare fissate in funzione della popolazione o di una distanza geografica minima fra prestatori" (si pensi alla "concomitante presenza" e quindi della asserita poca "distanza" fra l'impianto della ricorrente e i "due depositi fiscali di grandi dimensioni");

d) con gli artt. 101-106 (regole di concorrenza) TFUE che, pur essendo dettati per le imprese, vincolano anche gli Stati membri nel senso che vietano a questi di adottare misure che facilitano alle imprese la violazione delle regole di concorrenza (giurisprudenza costante della Corte di Giustizia UE);

e) con l'art. 117 co. 2 lett. e) Cost. sulla tutela della concorrenza, concorrenza che viene indebitamente limitata da misure legislative che si risolvono nella istituzione o nella conservazione di monopoli o oligopoli.

L'appellante reitera la richiesta di disapplicazione dell'art. 23, commi 3 e 4, t.u.a. già proposta con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e, in subordine, chiede al Collegio "di conformarsi all'obbligo di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE in ordine alla compatibilità delle disposizioni - rilevanti nel caso di specie - contenute nel novellato art. 23, comma 3 e 4, del d.lgs. 504/95 con la Direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise, con le norme del Trattato poste a presidio della libera concorrenza e con le norme della direttiva servizi 2006/123/CE." (pag. 24).

3.3. Con il terzo motivo d'appello (da pagina 24 a pagina 25) viene riproposto, in via subordinata rispetto ai motivi precedenti, il quarto motivo del ricorso di primo grado con il quale è stata rilevata la incostituzionalità dell'art. 23 del t.u.a. per essere stato introdotto con legge di bilancio, mentre, trattandosi di una modifica della legge di recepimento della direttiva comunitaria 2008/18/CE sul regime delle accise, la modifica avrebbe dovuto seguire il procedimento legislativo rinforzato ex artt. 30-34 della l. 12 dicembre 2012 n. 234.

La sentenza di prime cure sarebbe, sul punto, del tutto generica e non avrebbe offerto un'adeguata motivazione.

4. Con decreto monocratico presidenziale n. 1354 del 18 marzo 2021 e ordinanza collegiale n. 1929 del 12 aprile 2021 è stata accolta la domanda cautelare di sospensione della sentenza di primo grado al solo fine di mantenere la *res adhuc integra* nelle more della trattazione del merito della causa.

5. Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle dogane e dei monopoli che ha depositato memoria e documenti il 2 aprile 2021, ulteriore memoria il 24 maggio 2021, note difensive il 3 giugno 2021 e note d'udienza il 23 giugno 2021.

6. L'appellante ha depositato memoria *ex art. 73 c.p.a.* il 24 maggio 2021, memoria di replica il 3 giugno 2021 nonché istanze di discussione sia per la fase cautelare (deposito del 6 aprile 2021) che per l'udienza pubblica (deposito del 3 giugno 2021).

7. All'udienza del 24 giugno 2021 - dopo la discussione delle parti avvenuta ai sensi dell'art. 25, comma 2, del decreto legge 137 del 28 ottobre 2020 - la causa è stata trattenuta in decisione.

LE RAGIONI DELLA DECISIONE.

8. Preliminarmente il Collegio osserva che, a seguito della proposizione dell'appello e della riproposizione dei motivi assorbiti posti a base del ricorso introduttivo, deve ritenersi che, nella sostanza, riemerso interamente il *thema decidendum* del giudizio di primo grado – che perimetra necessariamente il processo di appello *ex art. 104 c.p.a.* – sicché, per ragioni di economia dei mezzi processuali e semplicità espositiva, secondo la logica della decisione della Adunanza plenaria del Consiglio di Stato n. 5 del 2015, il Collegio prende direttamente ed esclusivamente in esame gli originari motivi posti a sostegno del ricorso introduttivo (cfr. *ex plurimis* Cons. Stato, sez. IV, n. 1137 del 2020).

8.1. In primo luogo, il Collegio rileva la correttezza della impostazione della sentenza appellata, che, facendo applicazione fedele dei principi elaborati dalla menzionata sentenza dell'Adunanza plenaria n. 5 del 2015 e, in particolare, del c.d. assorbimento per ragioni di economia processuale (§ 9.3.4.3.) - essendo stato impugnato un atto plurimotivato - ha esaminato esclusivamente i motivi con i quali è stata dedotta la illegittimità del provvedimento in relazione alla clausola del mancato raggiungimento di forniture di prodotto in esenzione di accisa o ad accisa agevolata in misura pari ad almeno il 30% del totale delle estrazioni, con assorbimento dell'esame dei rimanenti motivi.

L'impugnata sentenza (ai §§ 10 e 11) ha esaminato e disatteso, inoltre:

- le questioni di legittimità costituzionale, con riferimento all'asserita violazione, da parte dell'art. 23 del d.lgs. n. 504 del 1995, della l. n. 234 del 2012 in relazione agli artt. 3, 41 e 81 Cost.
- le questioni di compatibilità eurounitaria dell'art. 23, comma 4, t.u.a.

8.2. In relazione al raggiungimento del requisito del 30% del totale delle estrazioni, il Collegio osserva che, non solo, come già rilevato dal primo giudice, la ricorrente non ha in alcun modo contestato il mancato raggiungimento di tale soglia percentuale, sostanzialmente limitandosi a censurare la presupposta disposizione legislativa che ne impone il rispetto a pena di sospensione della licenza già rilasciata, ma anche che, nell'atto di appello, la stessa si è spinta ad affermare, in maniera che può definirsi confessoria, che la percentuale minima del 30% è praticamente irraggiungibile dalla generalità delle imprese.

Sotto questo profilo, pertanto, il provvedimento impugnato è legittimo avendo fatto applicazione dell'art. 23, comma 4, lett. a) d.lgs. n. 504 del 1995.

Giova altresì ribadire quanto già affermato dal giudice di prime cure in ordine alla permanenza della titolarità in capo all'Agenzia, ai sensi dell'art. 23, comma 12, del potere di verificare la permanenza nel tempo delle condizioni normativamente previste per il rilascio della licenza.

Analogamente ai principi elaborati dall'Adunanza plenaria n. 18 dell'11 settembre 2020 (in ordine ai provvedimenti di decadenza da determinati benefici collegati alla produzione di energia da fonti rinnovabili), anche nel caso in esame il requisito della soglia minima non deve essere presente soltanto al momento del primo rilascio della licenza di depositario, ma deve permanere nel corso del rapporto poiché il provvedimento ampliativo riconosce un particolare beneficio fiscale (la sospensione fiscale) che si giustifica soltanto in relazione alla diuturna sussistenza degli stringenti requisiti previsti dall'art. 23 t.u.a.

Che tale sia l'interpretazione corretta si evince anche da quanto previsto dai commi 13 e 14 dell'art. 23 in relazione alla facoltà dell'Agenzia di prescrivere l'installazione di strumenti e apparecchiature per la misurazione e per il campionamento delle materie prime e dei prodotti semilavorati e finiti e alla circostanza che, nel caso dei depositi in regime di sospensione fiscale, è previsto che il controllo avvenga attraverso un sistema informatizzato, operante in tempo reale a cui l'Agenzia accede in modo autonomo e diretto ai fini dell'accertamento e della liquidazione dell'imposta.

8.3. Con riferimento alla riproposizione del secondo, quinto e sesto motivo del ricorso originario – a mezzo della quale sono reiterate le argomentazioni già introdotte in primo grado in relazione all'errore di fatto, alla carenza di istruttoria, al vizio di motivazione, alla illogicità e allo sviamento per quanto concerne il secondo requisito, ossia quello della “*concomitante presenza di altri depositi fiscali*” - il Collegio osserva che essendo il provvedimento plurimotivato è sufficiente la carenza del requisito dell'art. 23, comma 4, lett. a) del d.lgs. n. 504 del 1995 a renderlo legittimo, per cui i vizi rilevati non varrebbero, anche ove sussistenti, a rendere illegittimo il gravato provvedimento.

Per quanto concerne l'ulteriore assunto dell'appellante – secondo cui nella previsione in sé del secondo requisito si ravviserebbero profili discriminatori e di contrasto con i preminenti interessi della tutela della concorrenza, di libertà di stabilimento e di accesso al mercato - si rinvia a quanto si dirà in prosieguo sulla rilevanza e compatibilità eurounitaria delle questioni generali sottoposte all'esame del Collegio.

9. Prima di esaminare le questioni di legittimità costituzionale e di pregiudiziale europea, è necessario specificare le fonti di riferimento della materia e le modifiche ad esse recate nel corso del tempo, rilevanti ai fini della risoluzione del contenzioso in esame.

9.1. Ai sensi del citato d.lgs. n. 504 del 1995 s.m.i., l'accisa è un'imposta indiretta sulla produzione o sul consumo (tra gli altri) dei prodotti energetici (articolo 1, comma 2, lettera "a") e la relativa obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o dell'importazione dei prodotti ed è esigibile all'atto dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato (articolo 2, commi 1 e 2).

Il t.u.a. prevede, inoltre, la possibilità di autorizzare l'istituzione e l'esercizio di depositi fiscali dei prodotti soggetti ad accisa, consentendo in tali ipotesi un particolare regime di sospensione dell'imposta, in forza del quale l'onere del pagamento dell'accisa viene a gravare sui prodotti non al momento dell'approvvigionamento della merce (c.d. "accisa assolta"), bensì al momento dell'estrazione dal deposito per la vendita. Il deposito fiscale è, infatti, definito come *"l'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"* (articolo 1, comma 2, lettera "e").

Il regime del deposito fiscale è, poi, disciplinato al successivo articolo 5 del t.u.a., ove si prevede che *"La fabbricazione, la lavorazione, la trasformazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa ed in regime sospensivo sono effettuate in regime di deposito fiscale"* (comma 1, primo periodo) e si afferma che *"Il regime del deposito fiscale è autorizzato dall'Amministrazione finanziaria"* (comma 2, primo periodo) e che *"I depositi fiscali sono assoggettati a vigilanza finanziaria e, salvo quelli che movimentano tabacchi lavorati, si intendono compresi nel circuito doganale; la vigilanza finanziaria deve assicurare, tenendo conto dell'operatività dell'impianto, la tutela fiscale anche attraverso controlli successivi"* (comma 4, primo periodo).

La disposizione che disciplina i requisiti soggettivi ed oggettivi da possedere al fine di poter ottenere il rilascio dell'autorizzazione all'esercizio di deposito fiscale è l'art. 23 del t.u.a. che è stato interamente sostituito dall'art. 1 comma 535, lett. e) l. n. 232 del 11 dicembre 2016 con efficacia dal 1 gennaio 2017.

In particolare la disposizione prevede che:

1. 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.

2. L'esercizio degli impianti di cui al comma 1 è subordinato al rilascio della licenza di cui all'articolo 63.

3. 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.

4. La gestione in regime di deposito fiscale può essere, altresì, autorizzata per i depositi commerciali di gas di petrolio liquefatti di capacità inferiore a 400 metri cubi e per i depositi commerciali di altri prodotti energetici di capacità inferiore a 10.000 metri cubi quando, oltre ai presupposti di cui al comma 3, 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.

5. L'esercizio dei depositi fiscali autorizzati ai sensi dei commi 3 e 4 è subordinato al rilascio della licenza di cui all'articolo 63.

Il legislatore ha previsto un regime transitorio al comma 536 dell'art. 1 della stessa legge di bilancio con la quale è stato previsto che *“le disposizioni del comma 4 del citato art. 23, come sostituito dal comma 535 lett. e), del presente articolo, hanno effetto a decorrere dal terzo anno successivo al quello di entrata in vigore della presente legge”*.

Per completare il quadro normativo interno, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha impartito i necessari indirizzi applicativi con la circolare n. 14/D prot. n. 133627/ru del 4 dicembre 2017, che è stata anch'essa impugnata.

10. L'ordinamento eurounitario ha disciplinato la materia delle accise con la direttiva 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, che ha abrogato la direttiva 92/12/CE del Consiglio del 25 febbraio 1992, ed in particolare, per quanto qui interessa, con l'art. 16 ha previsto che *“1. 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.”

10.1. Sin dalla direttiva del 1992 il legislatore europeo ha emanato una copiosa legislazione volta a instaurare e garantire il funzionamento del mercato interno e, in particolare, la libera circolazione delle merci soggette ad accisa. Per favorire il trasferimento dei prodotti energetici tra gli Stati membri, la direttiva 92/12/CE ha configurato, tra l'altro, l'istituto del deposito fiscale, impianto preventivamente abilitato dalle autorità doganali a ricevere, detenere, spedire i beni in regime di sospensione da imposta: superando in tal modo possibili barriere fiscali dovute alla tassazione nel Paese di partenza con conseguente restituzione dell'imposta una volta pervenuta nello Stato destinatario. In tal modo la legislazione europea ha inteso, tra l'altro, salvaguardare le entrate destinate al bilancio dell'Unione europea attraverso una mediazione tra le esigenze degli operatori e la necessità di prevenire ed eventualmente sanzionare comportamenti elusivi e fraudolenti riguardanti l'IVA infracomunitaria.

Anche la giurisprudenza eurounitaria si è espressa sulla direttiva 118/2008/CE e - in particolare con la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea 2 giugno 2016, C-355/14 - ha chiarito la *ratio* di tale disciplina laddove, richiamando l'art. 14, par. 1, lett. a), ha rilevato che gli Stati membri esentano dalla tassazione, *inter alia*, i prodotti energetici, *“alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi”* (par. 42) e ha osservato che la direttiva *“affida agli Stati membri il compito di fissare le condizioni delle esenzioni previste da tale disposizione, al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi”* (par. 57).

10.2. Da quanto rappresentato, discende che sono gli Stati membri a dovere individuare le condizioni che consentono di raggiungere l'obiettivo di cui all'art. 14, par. 1, della direttiva, ostacolando ogni condotta abusiva in relazione all'apertura e all'esercizio di un deposito fiscale di prodotti energetici.

11. Ne consegue che l'art. 23, come modificato nel 2016 del t.u.a. dà coerente esecuzione al disposto dell'art.16, par. 1, della direttiva 2008/118/CEE nella parte in cui, al comma 4, lettere a) e b), prevede le condizioni per l'autorizzazione dei depositi fiscali.

In particolare, la contestata previsione di cui alla lettera a), che impone la misura percentuale minima del 30%, mira ad assicurare che il regime di deposito fiscale sia effettivamente autorizzato in favore di soggetti la cui attività sia realmente caratterizzata dal compimento di quelle operazioni che ne motivano e giustificano il rilascio, nell'intento di garantire la rispondenza tra l'attività che abilita a richiedere la gestione dell'impianto in deposito fiscale e le operazioni realmente eseguite nel deposito autorizzato al fine di impedire condotte elusive della relativa normativa.

Tale misura dell'ordinamento interno risulta proporzionata con le finalità sopra indicate dello stesso legislatore eurounitario essendo, tra l'altro, preso in considerazione il biennio come periodo nel quale raggiungere la misura minima del 30% delle estrazioni.

Conseguentemente, il Collegio ritiene che non sussistano i presupposti per la disapplicazione della disposizione di diritto interno, come richiesto con il primo motivo del ricorso di primo grado, né ravvisa il lamentato contrasto con la disciplina europea in materia di accise (dir. 2008/118/CE), avendo il legislatore interno dato adeguata attuazione a quanto previsto, in particolare, dall'art. 14 par. 1, esercitando la competenza riconosciuta ai singoli Stati membri dall'art. 16 sopra citato.

12. L'appellante, nel riproporre il primo e il terzo motivo del ricorso di primo grado, ha dedotto la violazione della direttiva 2006/123/CE (c.d. "direttiva servizi") da parte dell'art. 23, commi 3 e 4, t.u.a. e ha chiesto che il Collegio rinvii alla Corte di giustizia la questione pregiudiziale relativa alla compatibilità della disposizione interna:

- i)* con l'art. 9 della direttiva 2006/123/CE che stabilisce le condizioni dei regimi di autorizzazione;
- ii)* con l'art. 14 n. 5 della "direttiva servizi" che elenca tra i requisiti vietati ai fini dell'accesso ad un'attività di servizi o il suo esercizio, 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;
- iii)* con l'art. 15, par. 2 della stessa direttiva laddove elenca i requisiti da valutare;
- iv)* con gli artt. 101-106 del TFUE;
- v)* con l'art. 117, comma 2, lett. e) della Costituzione sulla tutela della concorrenza che sarebbe limitata dalle citate disposizioni legislative.

12.1. Il lamentato contrasto, declinato secondo i plurimi profili richiamati al precedente punto 12, non sussiste.

In linea generale, si rileva come la direttiva 2006/123/CE ha come finalità quella di garantire la parità di trattamento nei singoli Stati membri dell'Unione dei singoli prestatori di servizi attraverso la soppressione di tutte le discriminazioni (definite comunemente "barriere all'ingresso") che

colpiscono il prestatore di servizio a causa della sua nazionalità o residenza in uno Stato diverso da quello in cui il servizio viene svolto.

12.2. La direttiva servizi 2006/123/CE ha quindi un oggetto almeno in parte diverso rispetto alla direttiva sulle accise 2008/118/CEE, con la quale vi è una interferenza di disciplina per quanto riguarda i depositi commerciali ordinari, ma non in relazione ai depositi commerciali che siano stati autorizzati ad operare in regime di deposito fiscale.

Secondo la corretta ricostruzione dell'Avvocatura erariale, infatti, la categoria generale di originaria appartenenza dell'appellante è quella dei depositi commerciali di prodotti energetici assoggettati ad accisa ai sensi dell'art. 25, commi 1 e 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, che, sulla base di una licenza di esercizio rilasciata dagli Uffici delle dogane, agiscono nella filiera distributiva in regime di libero mercato.

I gestori dei depositi commerciali possono richiedere, in via complementare e assorbente, di agire in regime di deposito fiscale, il che implica di potere ricevere, detenere e movimentare prodotti energetici in sospensione da accisa; ai fini del rilascio della licenza è necessario il rispetto delle condizioni dell'art. 23, commi 3 e 4, t.u.a.

Questi soggetti, tra cui rientra l'appellante a seguito del provvedimento autorizzativo prima rilasciato e poi sospeso dall'Agenzia delle dogane, devono sottostare ai requisiti prescritti dall'art. 23 senza che questi rappresentino "una barriera all'ingresso" poiché invero non esiste un vero e proprio libero mercato dei "depositi fiscali" di prodotti energetici.

12.3. Pertanto, coerentemente – e proprio in ossequio ai principi del libero mercato e della libertà di concorrenza – una volta venute meno le condizioni che avevano consentito di operare in regime di sospensione di accisa, l'operatore può chiedere di riqualificarsi come esercente di deposito commerciale, chiedendo la licenza di esercizio ai sensi dell'art. 25, comma 4, come previsto dall'art. 23, comma 12, t.u.a.

12.4. L'art. 23, nel prevedere la soglia minima del 30%, non determina una discriminazione nei confronti del prestatore né si risolve in una barriera all'ingresso o in un trattamento discriminatorio ai danni delle piccole e medie imprese poiché si limita a richiedere che sia assicurato un limite di estrazione di prodotto agevolato non in termini assoluti bensì in percentuale rispetto alle operazioni effettuate, di talché anche un'azienda di dimensioni piccole o medie può raggiungere il 30% di estrazioni nel biennio.

12.5. Da tale ricostruzione consegue che il regime di sospensione fiscale opera su un piano del tutto distinto da quello commerciale poiché è correlato esclusivamente a necessità funzionali dell'azienda, ma non ha effetti di barriera all'ingresso del mercato dei prodotti energetici e non

comporta distorsioni sproporzionate e irrazionali della libera concorrenza, sicché è inconferente il richiamo alla direttiva 2006/123/CE, come pure inconferente è l'asserito contrasto, peraltro soltanto genericamente dedotto, rispetto agli artt. 101-106 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

12.6. Il Collegio non ravvisa altresì profili di contrasto con le direttive 2008/118/CE e 2006/123/CE (artt. 9 e ss.) nella suddivisione del mercato in due fasce dimensionali ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art. 23, poiché il criterio utilizzato dal legislatore è di tipo quantitativo ed è quindi di tipo oggettivo, e prende a riferimento la capacità in termini di metri cubi di prodotti energetici depositati. Trattasi quindi di criterio che rispetta i principi di proporzionalità e ragionevolezza.

12.7. Non sussistono elementi di difformità rispetto alle richiamate fonti eurounitarie neanche per quanto concerne il comma 4 dell'art. 23, giacché il requisito dell'essere "*propaggine di un deposito fiscale ubicato nelle immediate vicinanze appartenente allo stesso gruppo societario o, se di diversa titolarità, destinato stabilmente ad operare al servizio del predetto deposito*" risulta conforme alla *ratio* della disciplina normativa, sia euro unitaria sia nazionale, in materia di controllo dei fenomeni elusivi in materia di accise, per cui i depositi con le caratteristiche indicati al comma 4 sono ritenuti, in base ad una presunzione del legislatore, più sicuri dal punto di vista del controllo del rispetto delle disposizioni che consentono di accedere al regime di sospensione fiscale.

13. Con il terzo motivo sono riproposte le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 23 del t.u.a., già dedotte con il secondo e quarto motivo del ricorso di primo grado, rispetto ai parametri di cui agli artt. 117, commi 1 e 2, lett. e) della Costituzione e con le norme interposte di cui agli artt. 30 e 34 della l. n. 234 del 24 dicembre 2012.

In particolare, con riguardo a tale secondo profilo l'appellante si duole per la genericità della motivazione della sentenza di prime cure.

13.1. Le questioni non superano il vaglio della non manifesta infondatezza.

13.2. Con riferimento all'asserito contrasto con l'art. 117, commi 1 e 2, lett. e) della Costituzione ci si riporta a quanto più sopra rilevato al §12 in tema di rapporto tra l'autorizzazione dei depositi fiscali e il regime di libera concorrenza.

13.3. Per quanto concerne il contrasto con le norme interposte della l. 234 del 2012 – sotto il profilo che la modifica del d.lgs. n. 504 del 1995 avrebbe dovuto essere apportata con la procedura rafforzata ivi prevista dagli artt. 29 e 30 e non a mezzo della legge di bilancio n. 232 del 2016 - la questione è manifestamente infondata sia per le motivazioni esposte dal giudice di primo grado con riferimento alla circostanza che la legge di bilancio ha la finalità di reperire fonti di finanziamento per il bilancio dello Stato, tra cui rientra anche la lotta all'evasione e all'elusione di fiscale (nel caso

di specie con riferimento al fenomeno nel settore delle accise), sia perché la Costituzione non prevede che il recepimento delle fonti eurounitarie avvenga con meccanismi procedurali rafforzati, quali quelli di cui alla legge n. 234 del 2012, potendo, bensì, avvenire con qualsivoglia strumento legislativo qualora necessario o maggiormente funzionale agli scopi da raggiungere.

LE MOTIVAZIONI DEL RINVIO PREGIUDIZIALE.

14. Sulla portata dell'obbligo di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE in relazione al primo e terzo motivo del ricorso originario.

14.1. Questo Consiglio di Stato, giudice di ultima istanza nell'ambito dell'ordinamento processuale italiano, è chiamato a pronunciare su una controversia nazionale in cui vengono dedotte alcune questioni di interpretazione e di corretta applicazione di disposizioni e principi unionali.

In particolare, secondo la tesi di parte ricorrente, per statuire sul primo e sul terzo motivo del ricorso di primo grado (riproposti in appello al punto I e II) sarebbe necessario ricostruire il quadro normativo espresso dalle direttive 2008/18/CE e 2006/123/CE, nonché applicare i principi di libera concorrenza, libera circolazione dei servizi, proporzionalità e non discriminazione, in maniera da verificare se le misure adottate dal legislatore nazionale, con cui sono state fissate condizioni alla gestione in regime di deposito fiscale di prodotti energetici in sospensione di accisa, abbiano una base normativa, siano proporzionate e non determinino una irragionevole discriminazione tra operatori di piccole, medie e grandi dimensioni, riferite al fatturato o ad altri parametri e una irragionevole restrizione dell'offerta.

14.2. In coerenza con quanto di recente osservato da questo Consiglio (sez. VI, n. 5588 del 2020) si evidenzia come, nel presente giudizio, vengano sollevate questioni interpretative nell'ambito di una causa principale nazionale in cui si controverte della disciplina normativa di regolazione, interpretazione e attuazione adottata dalle Autorità nazionali (altresì) in applicazione di disposizioni interne di recepimento del diritto europeo, fra l'altro, riguardanti l'intero territorio nazionale e applicate anche a trasferimenti di prodotti energetici in regime sospensivo verso Paesi dell'Unione europea.

14.3. La giurisprudenza della Corte di giustizia, a partire dalla sentenza del 6 ottobre 1982, *Cilfit*, in causa C 283/81, ha precisato che, al fine di evitare che in un qualsiasi Stato membro si consolidi una giurisprudenza nazionale in contrasto con le norme del diritto dell'Unione, qualora non sia previsto alcun ricorso giurisdizionale avverso la decisione di un giudice nazionale, quest'ultimo è, in linea di principio, tenuto a rivolgersi alla Corte ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE quando è chiamato a pronunciarsi su una questione d'interpretazione del diritto europeo.

14.4. L'obbligo di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE, gravante sul giudice di ultima istanza, rientra, infatti, nell'ambito della cooperazione istituita al fine di garantire la corretta applicazione e l'interpretazione uniforme del diritto dell'Unione nell'insieme degli Stati membri, fra i giudici nazionali, in quanto incaricati dell'applicazione del diritto dell'Unione, e la Corte (Corte di giustizia, sentenza del 15 marzo 2017, in causa C-3/16, *Aquino*, punto 32).

14.5. La violazione di tale obbligo è idonea a configurare un inadempimento dello Stato membro, la cui responsabilità può essere affermata a prescindere dalla natura dell'organo statale che abbia dato luogo alla trasgressione, quindi, anche se si tratti di un'istituzione costituzionalmente indipendente, qual è il giudice nazionale (Corte di giustizia, sentenza del 4 ottobre 2018, in causa C-416/17, *Commissione c. Repubblica francese*, punto 107).

14.5. Gli organi giurisdizionali non sono, invece, tenuti a disporre il rinvio pregiudiziale qualora constatino che la questione sollevata non sia rilevante o che la disposizione del diritto dell'Unione di cui trattasi sia già stata oggetto d'interpretazione da parte della Corte, ovvero che la corretta applicazione del diritto dell'Unione si imponga con tale evidenza da non lasciar adito a ragionevoli dubbi.

14.6. Con riferimento a tale ultima condizione, come indicato dalla Corte di giustizia nella sentenza *Cilfit* cit., occorrerebbe accertare che *“la corretta applicazione del diritto comunitario può imporsi con tale evidenza da non lasciar adito ad alcun ragionevole dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata. Prima di giungere a tale conclusione, il giudice nazionale deve maturare il convincimento che la stessa evidenza si imporrebbe anche ai giudici degli altri Stati membri ed alla Corte di Giustizia. Solo in presenza di tali condizioni il giudice nazionale può astenersi dal sottoporre la questione alla corte risolvendola sotto la propria responsabilità”* (sentenza del 6 ottobre 1982, *Cilfit* e a., in causa 283/81, punto 16).

14.7. La configurabilità di una simile eventualità dovrebbe essere valutata in funzione delle caratteristiche proprie del diritto dell'Unione e delle particolari difficoltà che la sua interpretazione presenta, in maniera da evitare il rischio di divergenze giurisprudenziali all'interno dell'Unione.

14.8. In particolare, occorrerebbe:

- a) provvedere ad un raffronto tra le varie versioni linguistiche in cui la disposizione è stata redatta;
- b) anche nel caso di piena concordanza delle versioni linguistiche, considerare che il diritto europeo impiega una terminologia che gli è propria e che le nozioni giuridiche non presentano necessariamente lo stesso contenuto nel diritto unionale e nei vari diritti nazionali;
- c) collocare ogni disposizione di diritto europeo nel proprio contesto, interpretandola alla luce dell'insieme delle disposizioni componenti il diritto unionale, delle sue finalità e del suo stadio di

evoluzione al momento in cui va data applicazione alla disposizione rilevante nell'ambito del giudizio nazionale.

14.9. La giurisprudenza successiva ha confermato i principi espressi dalla sentenza *Cilfit* cit., ribadendo che, al fine di escludere ogni ragionevole dubbio sulla soluzione da dare alla questione di interpretazione del diritto unionale e, pertanto, al fine di escludere la necessità del rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE, “il giudice nazionale di ultima istanza deve maturare il convincimento che la stessa evidenza si imporrebbe anche ai giudici degli altri Stati membri ed alla Corte. Solo in presenza di tali condizioni, il giudice nazionale può astenersi dal sottoporre la questione alla Corte risolvendola sotto la propria responsabilità” (Corte di giustizia, sentenza del 28 luglio 2016, in causa C-379/15, *Association France Nature Environnement*, punto 48); con la precisazione, da un lato, che “il giudice nazionale, le cui decisioni non siano più soggette a ricorso giurisdizionale, è tenuto a rivolgersi alla Corte in via pregiudiziale in presenza del minimo dubbio riguardo all'interpretazione o alla corretta applicazione del diritto dell'Unione” (sentenza del 28 luglio 2016, in causa C-379/15, *Association France Nature Environnement*, punto 51); dall'altro, che “l'assenza di dubbi in tal senso necessita di prova circostanziata” (sentenza del 28 luglio 2016, in causa C-379/15, *Association France Nature Environnement*, punto 52).

14.10. Le condizioni poste da codesta Corte di giustizia, per escludere l'obbligo di rinvio pregiudiziale gravante sul giudice di ultima istanza ex art. 267 TFUE, risultano:

- di difficile accertamento nella parte in cui fanno riferimento alla necessità che il giudice procedente, certo dell'interpretazione e dell'applicazione da dare al diritto unionale rilevante per la soluzione della controversia nazionale, provi in maniera circostanziata che la medesima evidenza si imponga anche presso i giudici degli altri Stati membri e la Corte;
- foriere di responsabilità civile per il giudice supremo nazionale italiano, in base alla norma sancita dall'art. 2, comma 3-bis, l. n. 117 del 1988 secondo cui << 3-bis. *Fermo restando il giudizio di responsabilità contabile di cui al decreto-legge 23 ottobre 1996, n. 543, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 dicembre 1996, n. 639, ai fini della determinazione dei casi in cui sussiste la violazione manifesta della legge nonché del diritto dell'Unione europea si tiene conto, in particolare, del grado di chiarezza e precisione delle norme violate nonché dell'inescusabilità e della gravità dell'inosservanza. In caso di violazione manifesta del diritto dell'Unione europea si deve tener conto anche della mancata osservanza dell'obbligo di rinvio pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267, terzo paragrafo, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, nonché del contrasto dell'atto o del provvedimento con l'interpretazione espressa dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.* >>. Di modo che - allo scopo di prevenire la proposizione dell'azione di

risarcimento del danno (ma anche la certezza di essere coinvolti in un accertamento disciplinare ai sensi dell'art. 9, comma 1, l. n. 117 cit., pure dopo le precisazioni operate dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 169 del 2021) - il giudice nazionale è costretto a disporre un rinvio pregiudiziale pur che sia, allungando di molto i tempi di risoluzione della controversia, in violazione del principio costituzionale (art. 111, comma 2, Cost.) ed europeo (art. 47, comma 2, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea), della ragionevole durata del processo.

14.11. La ricostruzione del significato precettivo da assegnare alle norme giuridiche, siano esse di fonte sovranazionale o nazionale, per propria natura, è esposta alla soggettività dell'attività interpretativa, che, per quanto possa essere limitata, non risulta in radice eliminabile; sicché appare arduo, se non impossibile, escludere nel caso concreto ogni "*minimo dubbio*" (sentenza del 28 luglio 2016, in causa C-379/15, *Association France Nature Environnement*, punto 51), in ordine all'eventualità che altro giudice nazionale appartenente ad uno Stato membro o la stessa Corte di Giustizia decida la medesima questione pregiudiziale in maniera, anche soltanto in parte, divergente da quanto ritenuto dal giudice nazionale precedente.

14.12. La prova circostanziata di una tale evidenza si tradurrebbe, in particolare, in una *probatio diabolica*, con la conseguenza che il giudice nazionale di ultima istanza sarebbe costretto al rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE*, ogniqualvolta la questione interpretativa posta nel giudizio nazionale, rilevante ai fini della soluzione della controversia, non sia materialmente identica ad altra questione, sollevata in relazione ad analoga fattispecie, che sia già stata decisa in via pregiudiziale.

14.13. Come già evidenziato al precedente § 14.9., al fine di evitare il rischio di inadempimento dello Stato membro di appartenenza (foriero, altresì, di responsabilità risarcitoria, come ritenuto da codesta Corte, *ex aliis*, con sentenza del 30 settembre 2003, in causa C 224/01, *Köbler* e del 13 giugno 2006, in causa C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo*), il giudice nazionale di ultima istanza, riscontrando l'assenza di precedenti afferenti ad identica questione decisa da codesta Corte di giustizia, sarebbe, infatti, indotto al rinvio pregiudiziale, anche ove non ritenesse dubbia la soluzione da fornire alla questione pregiudiziale unionale, alla luce del tenore letterale delle pertinenti disposizioni europee rilevanti nel caso concreto, del loro contesto e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui fanno parte, come ricostruibili sulla base dei principi generali di diritto espressi dal diritto primario e interpretati da codesta Corte di giustizia.

In ciò si rileva un'altra incongruità del sistema euro nazionale: infatti, pure in presenza di una attività esegetica motivatamente svolta dal giudice nazionale (come nel caso di specie), quest'ultimo può essere attinto dalla minaccia della sanzione risarcitoria e disciplinare per gli esiti

(non graditi) della interpretazione, con una evidente lesione del valore della indipendenza della magistratura, elemento costitutivo della declamata *rule of law*.

14.14. In maniera da assicurare una concreta possibilità di applicazione delle condizioni enunciate da codesta Corte di giustizia come deroga all'obbligo di rinvio pregiudiziale ex art. 274 TFUE, nella parte in cui si riferiscono all'evidenza nella corretta applicazione del diritto europeo "*tale da non lasciar adito ad alcun ragionevole dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata*", occorre, quindi, un chiarimento da parte di codesta Corte di giustizia, richiesto nell'ambito della stretta cooperazione tra la Corte e i giudici degli Stati membri alla base del procedimento pregiudiziale (cfr. punto 2 raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale - 2018/C 257/01).

14.15. In particolare, per escludere ogni ragionevole dubbio da dare alla questione sollevata e, quindi, per ritenere derogato l'obbligo di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE gravante sul giudice di ultima istanza, si chiede di chiarire se "*il convincimento che la stessa evidenza si imporrebbe anche ai giudici degli altri Stati membri ed alla Corte di Giustizia*":

a) debba essere accertato in senso soggettivo, motivando in ordine alla possibile interpretazione suscettibile di essere data alla medesima questione dai giudici degli altri Stati membri e dalla Corte di giustizia ove investiti di identica questione; ovvero

b) se - come ritenuto da questo Consiglio, al fine di evitare una *probatio diabolica* e consentire la concreta attuazione delle circostanze derogatorie all'obbligo di rinvio pregiudiziale indicate da codesta Corte di giustizia - sia sufficiente accertare la manifesta infondatezza della questione pregiudiziale (di interpretazione e corretta applicazione della disposizione europea rilevante nel caso concreto) sollevata nell'ambito del giudizio nazionale, escludendo la sussistenza di ragionevoli dubbi al riguardo, tenuto conto, sul piano meramente oggettivo - senza un'indagine sul concreto atteggiamento interpretativo che potrebbero tenere distinti organi giurisdizionali - della terminologia e del significato propri del diritto unionale attribuibili alle parole componenti la disposizione europea (rilevante nel caso di specie), del contesto normativo europeo in cui la stessa è inserita e degli obiettivi di tutela sottesi alla sua previsione, considerando lo stadio di evoluzione del diritto europeo al momento in cui va data applicazione alla disposizione rilevante nell'ambito del giudizio nazionale; ovvero

c) se - per salvaguardare i valori costituzionali ed europei della indipendenza del giudice e della ragionevole durata dei processi - sia possibile interpretare l'art. 267 FUE, nel senso di escludere che il giudice supremo nazionale, che abbia preso in esame e ricusato la richiesta di rinvio pregiudiziale di interpretazione del diritto della Unione europea, sia sottoposto automaticamente,

ovvero a discrezione della sola parte che propone l'azione, ad un procedimento per responsabilità civile e disciplinare.

15. La soluzione da fornire ai su esposti quesiti interpretativi rileva nell'ambito del giudizio nazionale, tenuto conto che questo Consiglio di Stato, in qualità di giudice di ultima istanza, è chiamato a risolvere una controversia in cui rilevano, sia pure in via puramente astratta, questioni pregiudiziali, concernenti la corretta interpretazione ed applicazione di principi e disposizioni europei afferenti alla materia del regime di sospensione delle accise anche tra Paesi membri dell'Unione europea (in specie il quadro normativo espresso dalle direttive 2008/118/CE e 2006/123/CE nonché i principi di libera concorrenza, libera circolazione dei servizi, libertà di stabilimento, proporzionalità e di non discriminazione), non materialmente identiche ad altra questione sollevata in relazione ad analoga fattispecie già decisa in via pregiudiziale dalla richiamata decisione di codesta Corte di giustizia 2 giugno 2016, C-355/14.

15.1. Benché questo Consiglio di Stato escluda la ricorrenza di ragionevoli dubbi interpretativi nella soluzione da fornire alle questioni pregiudiziali rilevanti nel caso di specie – avuto riguardo al testo, al contesto e agli obiettivi di tutela sottesi alle relative disposizioni europee, oltre che all'attuale stadio di evoluzione del diritto europeo come motivato nei §§ 10, 11, 12 e 13 – non è possibile dimostrare con certezza che l'interpretazione da dare alle pertinenti disposizioni si affermi soggettivamente, con evidenza, anche presso i giudici nazionali degli altri Stati membri e presso la stessa Corte di giustizia.

15.2. In siffatte ipotesi, occorre, dunque, ottenere un chiarimento da codesta Corte, al fine di verificare se operi comunque l'obbligo di rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE*.

16. Per l'ipotesi in cui la Corte di giustizia dovesse ritenere cogente l'obbligo di rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE*, ove non sia possibile dimostrare in maniera circostanziata l'interpretazione suscettibile di essere data alla medesima questione, rilevante nell'ambito della causa principale, dai giudici degli altri Stati membri e dalla Corte di giustizia – prova, riguardante l'atteggiamento soggettivo di altri organi giurisdizionali, che non può essere fornita nella fattispecie esaminata da questo Consiglio di Stato – si sollevano ulteriori quesiti pregiudiziali, riguardanti l'interpretazione e la corretta applicazione di principi e disposizioni europei rilevanti nel caso di specie.

FORMULAZIONE DEI QUESITI.

17. Alla luce delle considerazioni svolte, questo Consiglio di Stato solleva questione di pregiudizialità interpretativa invitando la Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 267 TFUE, a pronunciarsi sui seguenti quesiti, articolati secondo l'ordine logico proprio:

“A) se la corretta interpretazione dell’art. 267 TFUE imponga al giudice nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, di operare il rinvio pregiudiziale su una questione di interpretazione del diritto unionale rilevante nell’ambito della controversia principale, anche qualora possa escludersi un dubbio interpretativo sul significato da attribuire alla pertinente disposizione europea - tenuto conto della terminologia e del significato propri del diritto unionale attribuibili alle parole componenti la relativa disposizione, del contesto normativo europeo in cui la stessa è inserita e degli obiettivi di tutela sottesi alla sua previsione, considerando lo stadio di evoluzione del diritto europeo al momento in cui va data applicazione alla disposizione rilevante nell’ambito del giudizio nazionale – ma non sia possibile provare in maniera circostanziata, sotto un profilo soggettivo, avuto riguardo alla condotta di altri organi giurisdizionali, che l’interpretazione fornita dal giudice precedente sia la stessa di quella suscettibile di essere data dai giudici degli altri Stati membri e dalla Corte di Giustizia ove investiti di identica questione”;

“B) se – per salvaguardare i valori costituzionali ed europei della indipendenza del giudice e della ragionevole durata dei processi – sia possibile interpretare l’art. 267 TFUE, nel senso di escludere che il giudice supremo nazionale, che abbia preso in esame e ricusato la richiesta di rinvio pregiudiziale di interpretazione del diritto della Unione europea, sia sottoposto automaticamente, ovvero a discrezione della sola parte che propone l’azione, ad un procedimento per responsabilità civile e disciplinare.”

Per l’ipotesi in cui codesta Corte di giustizia dovesse risolvere negativamente i precedenti quesiti, si sollevano le seguenti ulteriori questioni pregiudiziali:

“C) 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 desumibile dall’art. 23, comma 3, del decreto legislativo 16 ottobre 1995 n. 504, come successivamente modificato e integrato, che prevede che “3. 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.”

“D) 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 desumibile dall’art. 23, comma 4, lettere a) e b) del decreto legislativo 16 ottobre 1995 n. 504, come successivamente modificato e integrato, che prevede che la gestione in regime di deposito

fiscale possa essere autorizzata, in particolare, per i depositi commerciali di gas di petrolio liquefatti di capacità inferiore a 400 metri cubi e per i depositi commerciali di altri prodotti energetici di capacità inferiore a 10.000 metri cubi quando, oltre ai presupposti di cui al comma 3, 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”.

E) se la corretta interpretazione ed applicazione del principio di proporzionalità, in combinazione con gli articoli da 101 a 106 TFUE e il quadro normativo espresso dalle direttive 2006/123/CE e 2008/118/CE e in particolare dagli artt. 9, 14 n. 5, 15 par. 2 della direttiva 2006/123/CE osti a misure regolatorie (circolari, regolamenti od altro) assunte dall'Autorità nazionale volte a chiarire, integrandole, le predette condizioni di cui all'art. 23, comma 4, lett. a) e b) del d.lgs. 26 ottobre 1995 n. 504 s.m.i.”

LA DECISIONE NON DEFINITIVA E LA SOSPENSIONE DEL GIUDIZIO.

18. In conclusione, il Collegio rigetta definitivamente il secondo, quarto, quinto e sesto motivo del ricorso di primo grado riproposti in appello, disponendo, altresì, l'assorbimento degli effetti dell'ordinanza cautelare n. 1929 del 12 aprile 2021; dichiara manifestamente infondate le prospettate questioni di legittimità costituzionale; subordina la decisione sugli ulteriori motivi alla pronuncia della Corte di giustizia, nelle more della quale dispone, ai sensi dell'art. 79, comma 1, c.p.a., la sospensione del presente processo, riservando alla sentenza definitiva ogni pronuncia in merito alle spese ed onorari di giudizio.

Le spese di lite, con applicazione delle norme sancite dall'art. 26, commi 1 e 2, c.p.a., saranno regolate con la sentenza definitiva.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quarta), non definitivamente pronunciando sull'appello r.g.n. 2429/2021, come in epigrafe proposto:

a) rigetta i motivi di appello come precisato in parte motiva sub §§ 8 e 13, con assorbimento degli effetti dell'ordinanza cautelare n. 1929 del 12 aprile 2021;

b) dichiara manifestamente infondate le sollevate questioni di legittimità costituzionale;

- c) rinvia alla Corte di giustizia dell'Unione europea le questioni pregiudiziali indicate in motivazione; d) ordina alla Segreteria della Sezione di trasmettere alla medesima Corte copia conforme all'originale della presente decisione, nonché copia integrale del fascicolo di causa;
- e) dispone, nelle more della pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea, la sospensione del presente giudizio;
- f) riserva alla sentenza definitiva ogni pronuncia in ordine alle spese ed onorari del presente giudizio.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso dal Consiglio di Stato nella camera di consiglio del giorno 24 giugno 2021, svoltasi ai sensi dell'art. 25 del d.l. n. 137 del 28 ottobre 2020 convertito in l. n. 176 del 18 dicembre 2020, prorogato dall'art. 6 del d.l. 1 aprile 2021, n. 44, con l'intervento dei magistrati:

Vito Poli, Presidente

Luca Lamberti, Consigliere

Silvia Martino, Consigliere

Giuseppe Rotondo, Consigliere

Emanuela Loria, Consigliere, Estensore

L'ESTENSORE

Emanuela Loria

IL PRESIDENTE

Vito Poli

IL SEGRETARIO