

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**Cauza C-323 din 2022, KRI SpA. Livrarea de produse accizabile de catre un antrepozit. Responsabilitatea pentru plata accizelor când un terț independent falsifică Documentul Administrativ de Însoțire și nu se mai poate identifica destinația ulterioară a produselor accizabile.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

7 septembrie 2023

„Trimitere preliminară – Libera circulație a mărfurilor – Accize – Directiva 92/12/CEE – Articolul 6 alineatul (1) litera (a) – Exigibilitatea accizelor – Derogare neregulamentară de la regimul suspensiv – Act ilicit imputabil exclusiv unui terț – Falsificare a documentului administrativ de însoțire – Articolul 14 alineatul (1) – Scutire de la plata accizelor pentru pierderile suferite în regim suspensiv – Caz fortuit sau caz de forță majoră – Responsabilitatea antrepozitarului autorizat”

În cauza C-323/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia), prin decizia din 6 mai 2022, primită de Curte la 13 mai 2022, în procedura

**KRI SpA**, succesoare în drepturi a SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl,

împotriva

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul D. Gratsias, președinte de cameră, și domnii M. Ileșiță (raportor) și Z. Csehi, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru KRI SpA, de M. Logozzo și F. C. Palermo, avvocati;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de A. Collabollotta, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland și F. Moro, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

## **Hotărâre**

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 14 alineatul (1) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/106/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO 2004, L 359 p. 30, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 154, denumită în continuare „Directiva 92/12”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între KRI SpA, succesoare în drepturi a S.I.L.O.NE. – Sistema logistico nord-est Srl, pe de o parte, și Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agenția Vămirilor și a Monopolurilor, Italia), pe de altă parte, în legătură cu recuperarea accizelor datorate de această societate ca urmare a pretensei încălcări de către aceasta din urmă a regimului suspensiv cu ocazia circulației uleiurilor minerale.

## **Cadrul juridic**

### ***Dreptul Uniunii***

3 Primul, al patrulea și al cincilea considerent ale Directivei 92/12 aveau următorul cuprins:

„întrucât instituirea și funcționarea pieței interne presupun libera circulație a mărfurilor, inclusiv a celor supuse accizelor;

[...]

întrucât, pentru a asigura instituirea și funcționarea pieței interne, aplicarea accizelor ar trebui să fie identică în toate statele membre;

întrucât orice livrare, deținere în vederea livrării sau livrare în beneficiul unui comerciant care desfășoară o activitate economică independentă sau în beneficiul unui organism de drept public, ce are loc în alt stat membru decât cel în care produsul este pus pe piață pentru consum, atrage după sine aplicarea accizelor în acel alt stat membru”.

4 Articolul 1 alineatul (1) din această directivă prevedea:

„Prezenta directivă stabilește regimurile pentru produsele supuse accizelor și altor taxe indirecte care sunt percepute direct sau indirect pentru consumul acestor produse, cu excepția taxei pe valoarea adăugată și a taxelor impuse de [Comunitatea Europeană].”

5 În conformitate cu articolul 3 alineatul (1), directiva menționată se aplica la nivel comunitar, printre altele, uleiurilor minerale.

6 Articolul 4 din aceeași directivă prevedea:

„În sensul prezentei directive se aplică următoarele definiții:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- (a) *antrepozitar autorizat*: o persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente dintr-un stat membru să producă, să prelucereze, să dețină, să primească și să expedieze produse supuse accizelor în cadrul activității sale, accizele fiind suspendate în cadrul unui regim de antrepozit fiscal;
- (b) *antrepozit fiscal*: un loc în care bunurile supuse accizelor sunt produse, prelucrate, deținute, primite sau expediate în regim de suspendare a accizelor de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, sub rezerva anumitor condiții stabilite de autoritățile competente din statul membru în care se află antrepozitul fiscal;
- (c) *regim de suspendare*: o procedură fiscală aplicată producerii, prelucrării, deținerii și circulației produselor, cu suspendarea accizelor;
- (d) *comerciant înregistrat*: o persoană fizică sau juridică ce nu beneficiază de statutul de antrepozitar autorizat, autorizat de autoritățile competente dintr-un stat membru pentru a primi, în cadrul activității sale, produse supuse accizelor dintr-un alt stat membru, în regim de suspendare a accizelor. Acest tip de comerciant nu poate deține sau expedia astfel de produse în regim de suspendare a accizelor;

[...]"

7 Articolul 5 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 92/12 prevedea:

„Produsele menționate la articolul 3 alineatul (1) sunt supuse accizelor în momentul producerii lor pe teritoriul Comunității, conform definiției din articolul 2, sau în momentul importului pe teritoriul în cauză.”

8 Articolul 6 alineatul (1) litera (a) din această directivă prevedea:

„(1) Accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum sau în momentul înregistrării unor deficite care trebuie supuse accizelor în conformitate cu articolul 14 alineatul (3).

Punerea în consum a produselor supuse accizelor înseamnă:

(a) orice derogare, chiar și neregulamentară, de la un regim de suspendare.”

9 Articolul 13 din directiva menționată prevedea:

„Un antrepozitar autorizat este obligat:

- (a) [să furnizeze] o garanție, dacă este necesar, care să acopere producerea, prelucrarea și deținerea și o garanție obligatorie pentru a asigura circulația, sub rezerva articolului 15 alineatul (3), condițiile pentru acestea stabilindu-se de către autoritățile competente ale statelor membre în care este autorizat antrepozitul fiscal;
- (b) să îndeplinească cerințele stabilite de statul membru pe teritoriul căruia se află antrepozitul fiscal;
- (c) să păstreze, pentru fiecare antrepozit, evidențe ale stocurilor și ale mișcărilor produselor;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- (d) să prezinte produsele ori de câte ori i se solicită acest lucru;
- (e) să fie de acord cu toate monitorizările și verificările de stocuri.

Cerințele trebuie să respecte principiul egalității între tranzacțiile naționale și comunitare.”

10 Potrivit articolului 14 din aceeași directivă:

„(1) Antrepozitarii autorizați sunt scutiți de la plata accizelor pentru pierderile suferite în regim de suspendare din cauza unor evenimente fortuite sau de forță majoră și determinate de autoritățile din statele membre în cauză. De asemenea, ei sunt scutiți, în regim de suspendare, pentru pierderile inerente naturii produselor apărute pe parcursul producției, prelucrării, depozitării și transportului. Fiecare stat membru stabilește condițiile în care se acordă aceste scutiri. Scutirile se aplică, de asemenea, comercianților menționați la articolul 16 pe parcursul transportului de produse supuse accizelor în regim de suspendare a accizelor.

(2) Pierderile menționate la alineatul (1) apărute în timpul transportului produselor în interiorul Comunității în regim de suspendare a accizelor se determină în conformitate cu normele statului membru de destinație.

(3) Fără a aduce atingere articolului 20, accizele pentru deficite, altele decât pierderile menționate la alineatul (1), și pierderile pentru care nu se acordă scutirile menționate la alineatul (1) se percep pe baza ratelor aplicabile în statele membre în cauză în momentul în care au intervenit pierderile, determinate de autoritățile competente, sau, dacă este necesar, în momentul în care s-a înregistrat deficitul.

[...]

11 Articolul 15 din Directiva 92/12 prevedea:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 5 alineatul (2), articolului 16, articolului 19 alineatul (4) și articolului 23 alineatul (1a), circulația produselor care fac obiectul accizelor, conform acordurilor de suspendare, are loc între antrepozite fiscale.

[...]

(2) Antrepozitarii autorizați de autoritățile competente dintr-un stat membru în conformitate cu articolul 13 sunt considerați a fi autorizați atât pentru circulația la nivel național, cât și pentru cea la nivel intracomunitar.

(3) Riscurile inerente circulației intracomunitare sunt acoperite de garanția furnizată de antrepozitarul autorizat la expediere, conform articolului 13, sau, dacă este cazul, de o garanție de răspundere solidară obligatorie furnizată de expeditor și transportator. Autoritățile competente din statele membre pot permite transportatorului sau proprietarului produselor să furnizeze o garanție în locul celei eliberate de antrepozitarul autorizat la expediere. Dacă este cazul, statele membre pot cere destinatarului să furnizeze o garanție.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Dacă uleiurile minerale care fac obiectul accizelor sunt transportate în interiorul Comunității pe cale maritimă sau prin conducte, statele membre pot scuti antrepozitarii autorizați la expediere de obligația de a furniza garanția menționată la primul paragraf.

Statele membre stabilesc normele detaliate privind garanțiile. Garanția este valabilă în toată Comunitatea.

(4) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 20, responsabilitatea antrepozitarului autorizat expeditor și, dacă este cazul, cea a transportatorului poate fi exclusă numai pe baza dovezii preluării produselor de către destinatar, în special pe baza documentului de însoțire menționat la articolul 18, conform condițiilor stabilite în articolul 19.

[...]"

12 Articolul 18 din această directivă prevedea:

„(1) Fără să aducă atingere posibilei folosiri a procedurilor computerizate, toate produsele la care se aplică accize, care circulă sub incidența măsurilor generale de suspendare a taxei stabilite între statele membre, inclusiv cele care circulă pe mare sau pe calea aerului direct dintr-un port sau aeroport al Comunității în altul, sunt însoțite de un document întocmit de către expeditor. Acest document poate fi un document administrativ sau unul comercial. Forma și conținutul acestui document, precum și procedura care trebuie urmată atunci când utilizarea lui este necorespunzătoare, se stabilesc în conformitate cu procedura menționată la articolul 24.

[...]

(3) [...]

Documentul în cauză trebuie să ofere:

- adresa biroului în cauză al autorităților fiscale din statul membru de destinație;
- data și referința plății sau a acceptării garanției de plată de către acest birou.

[...]"

13 Articolul 19 alineatul (1) din directiva menționată prevedea:

„Autoritățile fiscale din statele membre sunt informate de comercianți cu privire la livrările expediate sau primite prin intermediul documentului sau al unei trimiteri la documentul prevăzut la articolul 18. Acest document se întocmește în patru exemplare:

- un exemplar păstrat de expeditor;
- un exemplar pentru destinatar;
- un exemplar de retransmis expeditorului pentru încheierea operațiunii;
- un exemplar pentru autoritățile competente ale statului membru de destinație.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]"

14 Articolul 20 alineatele (1)-(3) din aceeași directivă avea următorul cuprins:

„(1) Dacă s-a comis o infracțiune sau o neregulă pe parcursul circulației care generează exigibilitatea accizelor, accizele sunt datorate statului membru în care s-a comis infracțiunea sau neregula de către persoana fizică sau juridică ce a garantat plata accizelor în conformitate cu articolul 15 alineatul (3), fără a aduce atingere inițierii procedurilor penale.

Dacă accizele sunt colectate într-un stat membru, altul decât cel de plecare, statul membru care colectează accizele informează autoritățile competente din țara de plecare.

(2) Dacă, pe parcursul circulației, se constată o infracțiune sau neregulă fără a se putea determina unde a fost comisă, se consideră că aceasta a avut loc în statul membru în care a fost constatată.

(3) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 6 alineatul (2), dacă produsele supuse accizelor nu ajung la destinație și nu se poate determina unde s-a comis infracțiunea sau neregula, se consideră că acea infracțiune sau neregulă a fost comisă în statul membru de plecare, care colectează accizele la rata în vigoare la data la care au fost expediate produsele, dacă, în termen de cel mult patru luni de la data expedierii produselor, autoritățile competente nu primesc dovada corectitudinii tranzacției sau a locului în care s-a comis [efectiv] infracțiunea sau neregula. Statele membre iau măsurile necesare pentru a depista orice nereguli și pentru a impune pedepse eficiente.”

15 Directiva 92/12 a fost abrogată și înlocuită, cu efect de la 1 aprilie 2010, de Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12). Cu toate acestea, ținând seama de data faptelor din litigiul principal, prezenta trimitere preliminară este examinată în raport cu Directiva 92/12.

### ***Dreptul italian***

16 Decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Decretul legislativ nr. 504 privind textul unic al dispozițiilor legislative privind taxele pe producție și pe consum și sancțiunile penale și administrative aferente) din 26 octombrie 1995 (GURI nr. 279 din 29 noiembrie 1995, p. 5), astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 342 – Misure in materia fiscale (Legea nr. 342 privind măsuri în materie fiscală) din 21 noiembrie 2000 (GURI nr. 194 din 25 noiembrie 2000, p. 5) (denumit în continuare „Decretul legislativ nr. 504/1995”), prevede la articolul 2 alineatele 1, 2 și 4:

„(1) Pentru produsele supuse accizelor, obligația fiscală ia naștere la momentul prelucrării sau al importului.

(2) Accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum a produsului pe teritoriul statului. Sunt de asemenea considerate punere în consum:

a) cazurile în care deficitele depășesc cantitățile autorizate sau atunci când nu sunt îndeplinite condițiile de acordare a scutirii prevăzute la articolul 4;

b) orice derogare, chiar și neregulamentară, de la un regim suspensiv;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

c) prelucrarea sau importul, chiar și neregulamentare, în afara unui regim suspensiv;

[...]

(4) Accizele sunt datorate de titularul antrepozitului fiscal din care are loc punerea în consum și, în solidar, de persoana care a garantat plata accizelor sau de persoana care îndeplinește condițiile de exigibilitate a accizelor. Pentru produsele importate, debitorul obligației fiscale se determină pe baza legislației vamale;

[...]"

17 Potrivit articolului 4 din Decretul legislativ nr. 504/1995, intitulat „Scutiri pentru pierderi și lipsuri”:

„(1) În cazul pierderii sau al distrugerii unor produse care se află în regim suspensiv, accizele nu se plătesc atunci când persoana obligată la plata acestora dovedește că pierderea sau distrugerea produselor a fost cauzată de evenimente fortuite sau de forță majoră. Faptele săvârșite de terți care nu sunt imputabile persoanei impozabile ca fapte săvârșite cu intenție sau din culpă gravă și cele care îi sunt imputabile ca fapte săvârșite din culpă ușoară sunt asimilate cazului fortuit și forței majore. Atunci când, ca urmare a săvârșirii unor infracțiuni de către terți, este inițiată o procedură penală, procedura de colectare a accizelor se suspendă până la intervenirea unei ordonanțe de clasare sau a unei hotărâri definitive în sensul articolului 648 din Codul de procedură penală. În acest caz, se suspendă de asemenea procedura de colectare a taxei pe valoarea adăugată aferente accizelor respective. În situația în care nu se constată implicarea persoanei impozabile în săvârșirea faptelor, iar persoanele efectiv răspunzătoare au fost identificate sau nu sunt cunoscute, persoana impozabilă este scutită de la plata accizelor și, dacă este cazul, se procedează la recuperarea acestora de la persoana efectiv răspunzătoare.

(2) Pentru pierderile de produse în regim suspensiv, survenite în timpul procesului de fabricație sau de transformare la care sunt supuse, în cazul în care datoria fiscală a luat naștere deja, scutirea se acordă în limitele lipsurilor admisibile din punct de vedere tehnic, stabilite de ministrul finanțelor prin decret, care urmează să fie adoptat în conformitate cu articolul 17 alineatul (3) din Legea nr. 400 din 23 august 1988.

(3) Pentru lipsurile naturale și tehnice, se aplică dispozițiile prevăzute de legislația vamală.

(4) Reglementarea privind lipsurile de transport se aplică și transporturilor de produse în regim suspensiv de accize provenind din statele membre ale Uniunii Europene.”

18 Articolul 7 din decretul legislativ menționat, intitulat „Neregularități în circulația produselor supuse accizelor”, prevede:

„(1) În cazul unei neregularități sau al unei încălcări, pentru care nu este prevăzută o scutire de la plata accizelor în sensul articolului 4, săvârșită pe parcursul circulației produselor în regim suspensiv, se aplică, fără a aduce atingere dispozițiilor privind exercitarea acțiunii penale, dacă faptele imputate constituie infracțiuni, următoarele dispoziții:

a) accizele sunt plătite de persoana fizică sau juridică ce a garantat transportul;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- b) accizele sunt colectate în Italia, dacă neregularitatea sau încălcarea a fost săvârșită pe teritoriul statului;
- c) dacă neregularitatea sau încălcarea este constatată pe teritoriul statului și nu se poate stabili locul unde a fost săvârșită efectiv, se prezumă că a fost săvârșită pe teritoriul statului;
- d) în cazul în care produsele expediate de pe teritoriul statului nu ajung la destinație în alt stat membru și nu se poate stabili locul unde au fost puse în consum, se consideră că neregularitatea sau încălcarea a fost săvârșită pe teritoriul statului, iar accizele se colectează la rata în vigoare la data expedierii produselor, cu excepția cazului în care, în termen de patru luni de la data expedierii produselor, se face dovada corectitudinii operațiunii sau dovada că neregularitatea sau încălcarea a fost săvârșită efectiv în afara teritoriului statului;

[...]"

### Litigiul principal și întrebarea preliminară

19 Societatea de drept italian SI.LO.NE desfășura o activitate de depozitare și de transport de produse petroliere. Aceasta a făcut obiectul unei fuziuni prin absorbție, realizată de Shell Italia SpA, care a devenit KRI.

20 Între 22 august 2005 și 30 iunie 2006, SI.LO.NE, în calitate sa de antrepozitar autorizat, a efectuat, de la antrepozitul său fiscal situat în Italia, 196 de expedieri de uleiuri minerale (motorină și benzină) în regim suspensiv de accize, cu destinația BMB Projekt d.o.o, societate cu sediul în Slovenia, abilitată să primească astfel de produse în calitate de operator înregistrat. Cuantumul accizelor corespunzătoare acestor loturi se ridică la 2 816 426,10 euro.

21 În vederea circulației în regim suspensiv de accize, SI.LO.NE a întocmit, pentru fiecare lot, un document administrativ de însoțire (denumit în continuare „DAI”) în patru exemplare. Exemplarul nr. 1 trebuia să fie păstrat de expeditor, exemplarul nr. 2 trebuia să însoțească mărfurile și să fie păstrat de destinatar, exemplarul nr. 3 trebuia să însoțească mărfurile și să fie returnat de către destinatar expeditorului, împreună cu certificatul de primire a mărfurilor, și exemplarul nr. 4 trebuia să însoțească mărfurile și să fie transmis de către destinatar autorității fiscale competente de la locul de destinație.

22 Exemplarul nr. 3 al DAI al fiecăruia dintre aceste loturi a fost returnat de operatorul sloven către SI.LO.NE, însoțit de un certificat de primire a mărfurilor și de o viză aparent aplicată de autoritatea vamală slovenă.

23 La 10 iulie 2008, în urma unei cereri de informații adresate de autoritățile vamale italiene autorităților vamale slovene în cadrul unei proceduri de asistență administrativă fiscală, acestea din urmă au constatat că declarațiile care figurau pe versoul exemplarului nr. 3 al DAI erau false în ceea ce privește 161 dintre aceste loturi, numai 35 dintre loturile menționate fiind introduse efectiv pe teritoriul sloven.

24 Pe baza falsificărilor constatate, autoritățile vamale italiene au considerat că nu se dovedise că produsele în cauză fuseseră puse în consum în afara teritoriului italian. Prin urmare, acestea au considerat că încheierile de operațiuni efectuate de SI.LO.NE pentru cele 161 de loturi în cauză erau neregulamentare. Întrucât nu au fost în măsură să determine locul în care produsele în cauză fuseseră

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

puse în consum în mod nelegal, aceste autorități au considerat de asemenea că aceste nereguli fuseseră săvârșite pe teritoriul italian.

25 În aceste condiții, ele au decis că revenea statului italian sarcina de a recupera acciza datorată pentru produsele în cauză.

26 La 13 octombrie 2008, a fost inițiată o procedură penală împotriva reprezentanților legali ai SI.LO.NE pentru falsificarea de documente vamale de transport. Autoritatea judiciară competentă teritorial a decis să claseze această procedură din moment ce nu a fost posibil să se demonstreze participarea reprezentanților legali ai acestei societăți la manevrele prin care se urmărea eludarea accizei, falsificările de documente fiind atribuite exclusiv faptei ilicite a unui terț.

27 La 15 iulie 2009, Agenția Vamală și a Monopolurilor a emis o decizie de plată împotriva SI.LO.NE pentru recuperarea accizelor pentru produsele petroliere care au făcut obiectul celor 161 de loturi afectate de nereguli, în valoare totală de 2 668 179 de euro.

28 SI.LO.NE a introdus o acțiune împotriva acestei decizii de plată la Commissione tributaria provinciale di Udine (Comisia Fiscală Provincială din Udine, Italia), invocând articolul 4 din Decretul legislativ nr. 504/1995, care prevede o scutire de taxă în cazul pierderii sau al distrugerii produselor ca urmare a unui caz fortuit sau a unui caz de forță majoră.

29 Această instanță a admis acțiunea formulată de SI.LO.NE prin hotărârea din 19 ianuarie 2011. Agenția Vamală și a Monopolurilor a declarat, așadar, apel împotriva acestei hotărâri la Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia (Comisia Fiscală Regională din Friuli-Venezia Giulia, Italia).

30 Prin hotărârea din 6 iulie 2012, aceasta a reformat hotărârea menționată și a admis apelul Agenției Vămirilor și a Monopolurilor.

31 Instanța de apel a arătat că articolul 4 din Decretul legislativ nr. 504/1995 prevedea scutirea de taxă numai în cazul pierderii sau al distrugerii produselor accizabile, iar nu în cazul, precum în speță, al unei sustrageri sau al unei derogări neregulamentare de la regimul suspensiv. Prin urmare, aceasta a apreciat că SI.LO.NE era obligată să plătească accizele la care erau supuse produsele în cauză ca urmare a derogării lor neregulamentare de la regimul suspensiv, în temeiul reglementării naționale referitoare la sustragerea sau la derogarea neregulamentară de la regimul suspensiv.

32 Această instanță s-a raliat în esență poziției Agenției Vămirilor și a Monopolurilor cu privire la răspunderea SI.LO.NE pentru plata impozitului, observând că, în ceea ce privește punerea în circulație nelegală de produse petroliere, în regim suspensiv, antrepozitarul era în mod necesar răspunzător pentru plata accizelor eludată și că fapta ilicită a unui terț nu avea incidență asupra stingerii acestei obligații, răspunderea antrepozitarului fiind obiectivă.

33 Shell Italia a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia), care este instanța de trimitere, susținând, dimpotrivă, că legislația națională privind scutirea de taxă trebuia să se aplice în speță.

34 Având în vedere jurisprudența Curții și propria jurisprudență, instanța de trimitere are îndoiele cu privire la domeniul de aplicare al articolului 14 din Directiva 92/12 și în special în ceea ce privește domeniul de aplicare al noțiunilor de „eveniment fortuit” și de „forță majoră” în ipoteza faptei ilicite

a unui terț care poate da naștere încrederii legitime, în lipsa unei culpe din partea sa, în privința antrepozitarului autorizat însuși.

35 Astfel, pe de o parte, aceasta arată că un prim curent jurisprudențial pare să se orienteze, în temeiul unui mecanism de răspundere obiectivă, către afirmația potrivit căreia fapta ilicită intenționată a terțului nu exonerează persoana impozabilă de obligația sa fiscală. Pe de altă parte, ea apreciază că există un alt curent jurisprudențial prin care se urmărește, dimpotrivă, să se afirme capacitatea faptei ilicite intenționate a terțului de a scuti persoana impozabilă de obligația sa fiscală atunci când, în cazurile de fraudă prin contrafacerea unor documente vamale, se stabilește că antrepozitarul garant nu avea cunoștința deloc de această fraudă și, prin urmare, că nu avea niciun motiv să creadă că produsul nu circula în mod legal în regim suspensiv.

36 Potrivit instanței de trimitere, Hotărârea din 24 martie 2022, TanQuid Polska (C-711/20, EU:C:2022:215) nu permite înlăturarea îndoielilor cu privire la interpretarea articolului 14 din Directiva 92/12, pentru motivul că, în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, destinatarul uleiurilor minerale care circulau în regim suspensiv de accize negase că le primise, în timp ce, în prezenta cauză, destinatarul produselor a trimis exemplarul nr. 3 al fiecăreia dintre DAI, făcând astfel ca antrepozitarul să creadă că produsele în cauză ajunseseră la destinația prevăzută.

37 În aceste condiții, Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 14 [alineatul (1)] prima teză din [Directiva 92/12] trebuie interpretat în sensul că, în cazul derogării neregulamentare a produsului supus accizelor, răspunderea antrepozitarului care garantează plata accizelor este obiectivă, fără nicio posibilitate de degrevare de obligație și de plata sumelor corespunzătoare sancțiunilor corelative, chiar și atunci când derogarea menționată depinde de o faptă ilicită imputabilă exclusiv unui terț sau poate fi interpretat în sensul că scutirea de la plata accizelor și de la aplicarea sancțiunilor corelative trebuie acordată – ca urmare a unor evenimente fortuite sau de forță majoră – antrepozitarului garant care nu numai că este total străin de fapta ilicită a terțului, dar a avut, fără a fi în culpă, o încredere legitimă în corectitudinea circulației produsului în regim suspensiv de accize?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

38 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 14 alineatul (1) prima teză din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că scutirea de taxă pe care o prevede pentru pierderile suferite în regim suspensiv din cauza unor evenimente fortuite sau de forță majoră, se aplică antrepozitarului, răspunzător pentru plata taxelor, în cazul unei derogări de la regimul suspensiv din cauza unui act ilicit, în cazul în care antrepozitarul este complet străin de acest act ilicit, imputabil exclusiv unui terț, și are o încredere legitimă în faptul că produsul circulă în mod legal în regim suspensiv de accize.

39 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Directiva 92/12 urmărește să stabilească o serie de norme referitoare la deținerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor precum uleiurile minerale menționate la articolul 3 alineatul (1) din aceasta, în special astfel cum reiese din al patrulea considerent al acesteia, în scopul de a asigura că exigibilitatea accizelor este identică în toate statele membre. Această armonizare permite, în principiu, înlăturarea dublei impuneri în relațiile dintre statele membre (a se vedea printre altele Hotărârea din 24 februarie 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punctul 44 și jurisprudența citată).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

40 Faptul impozabil, în sensul Directivei 92/12, este constituit, conform articolului 5 alineatul (1) prima teză din aceasta, de producerea pe teritoriul Uniunii a produselor supuse accizelor sau de importul lor pe acest teritoriu.

41 În schimb, în temeiul articolului 6 alineatul (1) din Directiva 92/12, accizele sunt exigibile, printre altele, în momentul punerii în consum a produselor supuse accizelor. Potrivit articolului 6 alineatul (1) al doilea paragraf litera (a) din această directivă, această noțiune include de asemenea orice derogare, chiar și neregulamentară, de la un regim suspensiv, definit la articolul 4 litera (c) din directiva menționată.

42 Un astfel de regim se caracterizează prin faptul că accizele aferente produselor cărora li se aplică nu sunt încă exigibile, deși faptul generator al impozitării s-a produs deja. Prin urmare, în ceea ce privește produsele supuse accizelor, acest regim operează reportarea exigibilității accizelor până în momentul în care este îndeplinită o condiție de exigibilitate precum cea descrisă la punctul precedent (Hotărârea din 24 martie 2022, TanQuid Polska, C-711/20, EU:C:2022:215, punctul 42 și jurisprudența citată).

43 O astfel de condiție de exigibilitate este îndeplinită în ipoteza în care produsele în cauză au derogat, chiar și neregulamentară, de la regimul suspensiv, o astfel de derogare trebuind să fie considerată, potrivit articolului 6 alineatul (1) litera (a) din Directiva 92/12, o punere în consum.

44 Prin urmare, trebuie să se examineze condițiile cărora articolul 14 alineatul (1) din această directivă le subordonează beneficiul unei scutiri, pentru a verifica dacă aceste condiții ar putea fi îndeplinite într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

45 Articolul 14 alineatul (1) prima teză din Directiva 92/12 prevede că antrepozitarii autorizați sunt scutiți de la plata accizelor pentru pierderile suferite în regim suspensiv din cauza unor evenimente fortuite sau de forță majoră și determinate de autoritățile din statele membre în cauză.

46 Potrivit unei jurisprudențe constante, termenii unei dispoziții a dreptului Uniunii care nu conține nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul său de aplicare trebuie, în mod normal, să primească în întreaga Uniune o interpretare autonomă și uniformă, care trebuie stabilită conform sensului lor obișnuit în limbajul curent, ținând seama de contextul în care sunt utilizați și de obiectivele urmărite de reglementarea din care fac parte [a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agentul nevinovat), C-279/19, EU:C:2021:473, punctul 23 și jurisprudența citată].

47 Din modul de redactare a articolului 14 alineatul (1) prima teză din Directiva 92/12 rezultă că antrepozitarul este scutit atunci când sunt îndeplinite două condiții. Astfel, acesta trebuie să dovedească, în primul rând, existența unei „pierderi” suferite în regim suspensiv și, în al doilea rând, că această „pierdere” s-a produs din cauza unui eveniment fortuit sau de forță majoră.

48 În conformitate cu sensul obișnuit al termenului „pierdere” în limbajul curent, pierderea suferită de antrepozitarul autorizat face trimitere la faptul de a fi privat, în parte sau în totalitate, de un bun a cărui folosință sau posesie o avea acesta. Rezultă că dispariția unui produs în cursul producerii, al prelucrării, al deținerii sau al circulației sale constituie o „pierdere” în sensul acestui articol 14 alineatul (1) prima teză.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

49 Dat fiind că scutirea prevăzută în a doua teză a articolului 14 alineatul (1) din Directiva 92/12 este diferită de cea prevăzută în prima teză a alineatului menționat, prima scutire nu poate fi interpretată în mod extensiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punctul 43). În plus, scutirea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) prima teză din Directiva 92/12 pentru pierderile cauzate de un eveniment fortuit sau de un caz de forță majoră constituie o derogare de la regula generală, care trebuie, așadar, să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punctul 30).

50 Astfel, dispariția unui produs care se află în regim suspensiv nu poate însemna decât imposibilitatea materială ca acest produs să fie pus în consum sau chiar să intre în circuitul comercial al Uniunii.

51 Or, un produs care, în împrejurări precum cele din cauza principală, derogă în mod neregulamentar de la regimul suspensiv rămâne totuși în circuitul comercial al Uniunii.

52 Prin urmare, o astfel de derogare neregulamentară de la regimul suspensiv a unui produs accizabil nu poate îndeplini prima dintre cele două condiții cumulative citate la punctul 47 din prezenta hotărâre pentru ca o scutire de la plata taxei să fie acordată antrepozitarului autorizat.

53 Prin urmare, în lipsa unei „pierderi”, o scutire de taxă în temeiul articolului 14 alineatul (1) prima teză din Directiva 92/12 nu poate fi acordată antrepozitarului autorizat în cazul unei derogări nelegale de la regimul suspensiv, chiar dacă această derogare rezultă dintr-un act ilicit imputabil exclusiv unui terț, iar acest antrepozitar are o încredere legitimă în faptul că produsul circulă în mod legal în regim suspensiv de accize.

54 Interpretarea acestei dispoziții este susținută atât de contextul în care se înscrie, cât și de obiectivele urmărite de Directiva 92/12.

55 În special, din economia Directivei 92/12 și în special din articolul 13, din articolul 15 alineatele (3) și (4), precum și din articolul 20 alineatul (1) din aceasta reiese că legiuitorul a conferit un rol central antrepozitarului autorizat în cadrul procedurii de circulație a produselor supuse accizelor și plasate în regim suspensiv (Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punctul 31).

56 Acest antrepozitar, în calitate de persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente dintr-un stat membru să producă, să prelucreze, să dețină, să primească și să expedieze produse supuse accizelor în regim suspensiv în cadrul activității sale profesionale, este, în consecință, desemnat ca fiind obligat la plata accizelor în cazul în care s-a comis o infracțiune sau o neregulă care generează exigibilitatea acestora pe parcursul circulației produselor menționate. Această răspundere este, în plus, obiectivă și nu se întemeiază pe culpa dovedită sau prezumată a antrepozitarului, ci pe participarea sa la o activitate economică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punctul 52).

57 Pe de altă parte, astfel cum reiese din primul și din al patrulea considerent ale Directivei 92/12, unul dintre obiectivele urmărite de aceasta este de a asigura că exigibilitatea accizelor este identică în toate statele membre, în scopul bunei funcționări a pieței interne, care implică libera circulație a mărfurilor, inclusiv a celor supuse accizelor. În plus, printre aceste obiective figurează și combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri [a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agentul nevinovat), C-279/19, EU:C:2021:473, punctul 31].

58 Or, o interpretare a noțiunii de „pierdere”, în sensul articolului 14 alineatul (1) prima teză din această directivă, în sensul că această noțiune include derogarea neregulamentară de la regimul suspensiv a unui produs supus accizelor, nu ar fi conformă cu obiectivele amintite la punctul anterior din prezenta hotărâre. Astfel, pe de o parte, o asemenea interpretare ar diminua caracterul obiectiv al răspunderii conferite antrepozitarului de directiva menționată în cadrul regimului suspensiv și, prin urmare, rolul central al acestuia din urmă în vederea asigurării exigibilității accizelor și, în definitiv, a liberei circulații a mărfurilor supuse accizelor. Pe de altă parte, o asemenea diminuare ar compromite de asemenea obiectivul combaterii fraudei, a evaziunii fiscale și a abuzurilor, făcând mai dificilă, în practică, recuperarea accizelor de la un astfel de antrepozitar în caz de neregulă sau de încălcare [a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agentul nevinovat), C-279/19, EU:C:2021:473, punctul 34].

59 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 14 alineatul (1) prima teză din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că scutirea de taxă pe care o prevede nu se aplică antrepozitarului, răspunzător pentru plata accizelor, în cazul unei derogări de la regimul suspensiv din cauza unui act ilicit, nici chiar atunci când antrepozitarul este complet străin de acest act ilicit, imputabil exclusiv unui terț, și are o încredere legitimă în faptul că produsul circulă în mod legal în regim suspensiv de accize.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

60 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

**Articolul 14 alineatul (1) prima teză din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse**

**trebuie interpretat în sensul că**

**scutirea de taxă pe care o prevede nu se aplică antrepozitarului, răspunzător pentru plata accizelor, în cazul unei derogări de la regimul suspensiv din cauza unui act ilicit, nici chiar atunci când antrepozitarul este complet străin de acest act ilicit, imputabil exclusiv unui terț, și are o încredere legitimă în faptul că produsul circulă în mod legal în regim suspensiv de accize.**