SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)
15 giugno 2006 *

Nel procedimento C-494/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione 26 novembre 2004, pervenuta in cancelleria nello stesso giorno, nella causa tra

Heintz van Landewijck SARL

e

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.-P. Puissochet (relatore), S. von Bahr, U. Lõhmus e A. Ó Caoimh, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Heintz van Landewijck SARL, dai sigg. A.E. van der Voort Maarschalk e R. Meijer, advocaten;

— per il governo olandese, dalle sigg.re H.G. Sevenster e C.M. Wissels, in qualità di agenti;

— per il governo tedesco, dal sig. M. Lumma e dalla sig.ra C. Schulze-Bahr, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. K. Gross e A. Weimar, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 febbraio 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione,

alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva sulle accise»), e della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), in particolare del suo art. 27, nn. 1 e 5.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la società Heintz van Landewijck SARL (in prosieguo: la «Landewijck») e lo Staatssecretaris van Financiën (segretario di Stato per le Finanze). Detta società chiede a quest'ultimo il rimborso degli importi da essa versati per ottenere bolli di accisa scomparsi prima di esser apposti sui tabacchi cui erano destinati.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 6 della direttiva sulle accise, che si applica, in forza del suo art. 3, n. 1, ai tabacchi lavorati:

«1. L'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo o della constatazione degli ammanchi che dovranno essere soggetti ad accisa ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3.

Si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa:

a) lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo;

b) la fabbricazione, anche irregolare, dei prodotti in questione al di fuori di un regime sospensivo;

c) l'importazione, anche irregolare, dei prodotti in questione, quando essi non sono vincolati a un regime sospensivo.

2. Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa che deve essere applicata sono quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo o la constatazione degli ammanchi. L'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro, fermo restando che gli Stati membri applicano le medesime modalità di esenzione e di riscossione sia ai prodotti nazionali che ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri».

4 L'art. 14, n. 1, della stessa direttiva stabilisce quanto segue:

«Il depositario autorizzato beneficia di un abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro. Egli beneficia, inoltre, in regime sospensivo, di un abbuono d'imposta per le perdite inerenti alla natura dei prodotti avvenute durante il processo di fabbricazione e di lavorazione, il magazzinaggio e il trasporto. Ogni Stato membro fissa le condizioni alle quali tali

abbuoni sono concessi. Gli abbuoni d'imposta si applicano anche agli operatori di cui all'articolo 16 relativamente al trasporto in regime di sospensione dei diritti di accisa».

5 L'art. 21, n. 1, della detta direttiva prevede:

«Fatto salvo l'articolo 6, paragrafo 1, gli Stati membri possono prevedere che i prodotti destinati ad essere immessi in consumo nel loro territorio siano muniti di contrassegni fiscali o di contrassegni nazionali di riconoscimento utilizzati a fini fiscali».

6 L'article 22, n. 2, lett. d), della stessa direttiva prevede quanto segue:

«I prodotti soggetti ad accisa e immessi in consumo in uno Stato membro nonché muniti a tale titolo di un contrassegno fiscale o di un contrassegno di riconoscimento di detto Stato membro, possono formare oggetto di un rimborso dell'accisa dovuta da parte delle autorità fiscali dello Stato membro che ha emesso tali contrassegni fiscali o di riconoscimento, purché la distruzione dei contrassegni sia accertata dalle autorità fiscali dello Stato membro che li ha rilasciati».

7 Ai sensi dell'art. 10 della direttiva del Consiglio 27 novembre 1995, 95/59/CE, relativa alle imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati (GU L 291, pag. 40; in prosieguo: la «direttiva sui tabacchi lavorati»):

«1. Le modalità di riscossione dell'accisa sono armonizzate al più tardi nella fase finale. Nel corso delle tappe precedenti, l'accisa è in linea di massima riscossa a

mezzo di marche fiscali. Gli Stati membri che riscuotono l'imposta tramite marche fiscali sono tenuti a [metterle a] disposizione dei produttori e commercianti degli altri Stati membri. Se invece riscuotono l'imposta con altri mezzi, gli Stati membri provvedono a che nessun ostacolo amministrativo o tecnico pregiudichi gli scambi tra gli Stati membri.

2. Gli importatori ed i produttori dei tabacchi lavorati sono soggetti al regime di cui paragrafo 1 per quanto riguarda le modalità di riscossione e di pagamento dell'accisa».

8 L'art. 2 della sesta direttiva stabilisce quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2) le importazioni di beni».

9 L'art. 5, n. 1, della sesta direttiva prevede:

«Si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

10 Ai sensi dell'art. 10 della detta direttiva:

«1. Si considera

a) fatto generatore dell'imposta il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

b) esigibilità dell'imposta il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito.

2. Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi.

(...)».

11 Secondo l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della stessa direttiva la base imponibile è costituita, per le cessioni di beni, da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo. L'art. 11, parte C, n. 1, prevede quanto segue:

«In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

(...)».

12 L'art. 27 di tale direttiva, intitolato «Misure di semplificazione», così dispone:

«1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre misure di cui al paragrafo 1 ne riferisce alla Commissione fornendole tutti i dati atti alla valutazione.

(...)

5. Gli Stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione dell'imposta, al criterio definito al paragrafo 1».

13 Ai sensi dell'art. 1 della nona direttiva del Consiglio 26 giugno 1978, 78/583/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (GU L 194, pag. 16; in prosieguo: la «nona direttiva»), alcuni Stati membri sono stati autorizzati ad applicare la sesta direttiva entro e non oltre il 1° gennaio 1979.

La normativa olandese

14 L'art. 1 della legge sulle accise 31 ottobre 1991 (Wet op de accijns, Staatsblad 1991, n. 561; in prosieguo: la «legge sulle accise») stabilisce:

«1. Una tassa denominata accisa è percepita su:

(...)

f) i prodotti del tabacco.

2. L'accisa è dovuta in occasione della vendita e dell'importazione dei beni di cui al n. 1».

15 L'art. 71, primo comma, della detta legge prevede:

«1. Alle condizioni e nei limiti da stabilire con regolamento ministeriale, l'importo dell'accisa è rimborsato, su domanda, per i beni ad essa soggetti [quando tali beni]:

a) sono smarriti;

b) sono distrutti sotto controllo amministrativo;

c) sono esportati verso un paese terzo o sottoposti a regime doganale comunitario con destinazione in un paese terzo;

d) sono collocati in un deposito designato per tale tipo di prodotti soggetti ad accisa;

(...)».

16 Ai sensi dell'art. 73, primo comma, della stessa legge:

«I prodotti del tabacco devono essere provvisti, al momento della vendita e dell'importazione, del bollo di accisa prescritto per il rispettivo prodotto».

17 Ai sensi dell'art. 75, primo comma, della detta legge, il depositario autorizzato per i prodotti del tabacco e l'operatore che appone bolli di accisa su tali prodotti al di fuori del territorio dei Paesi Bassi possono, segnatamente, presentare domanda per bolli di accisa all'ispettore del servizio delle imposte (in prosieguo: l'«ispettore»).

18 L'art. 76 di questa legge stabilisce quanto segue:

«1. Gli importi delle accise rappresentati dai bolli di accisa secondo il loro valore nominale devono essere versati al momento della domanda di bolli.

2. In deroga al primo comma, il pagamento può essere differito entro e non oltre l'ultimo giorno del secondo mese successivo al mese nel quale i bolli di accisa sono stati richiesti se tali bolli sono destinati ad essere apposti su pacchetti di sigarette o di tabacco da fumo, o entro e non oltre l'ultimo giorno del terzo mese successivo al mese nel quale i bolli di accisa sono stati richiesti se tali bolli sono destinati ad essere apposti su pacchetti di sigari o su singoli sigari, previa costituzione di apposita garanzia.

(...)».

19 L'art. 77, primo comma, della detta legge prevede che:

«Dall'importo dell'accisa che dev'essere versato in base a dichiarazione riferita ad un dato periodo viene dedotto l'importo pagato o dovuto in occasione del deposito della domanda dei bolli di accisa apposti sui tabacchi per i quali sia fatta per tale periodo una dichiarazione di uscita dal deposito fiscale».

20 Ai sensi dell'art. 79, terzo comma, della stessa legge:

«Il Ministro stabilisce, alle condizioni e con le restrizioni che determina, norme concernenti la compensazione o la restituzione degli importi versati o ancora dovuti in ragione della domanda di bolli di accisa [quando questi ultimi]:

a) sono restituiti dall'operatore che ne abbia fatto richiesta;

b) sono andati smarriti, per caso fortuito o per causa di forza maggiore, senza essere stati apposti sui tabacchi venduti o importati;

c) sono distrutti sotto controllo amministrativo».

21 Quest'ultima disposizione è stata attuata dall'art. 52 del decreto di esecuzione della legge sulle accise (Uitvoeringsregeling accijns).

22 Ai sensi del detto art. 52, l'operatore che abbia fatto domanda di bolli di accisa può ottenere il rimborso dell'importo delle accise corrispondenti ai bolli che sono andati smarriti per caso fortuito o per causa di forza maggiore a condizione, segnatamente, di presentare domanda di rimborso entro un mese a decorrere dalla data dello smarrimento dichiarandolo senza indugio all'ispettore e indicando il momento, il luogo e la causa della perdita. Il n. 6 dello stesso articolo prevede che il rimborso per i bolli smarriti possa avvenire «solamente laddove l'importo dell'accisa possa essere stabilito con certezza».

23 Infine, la legge relativa all'imposta sul fatturato del 28 giugno 1968 (Wet op de omzetbelasting, Staatsblad 1968, n. 329; in prosieguo: la «legge sull'IVA») prevede, nel suo art. 28, modalità di riscossione dell'IVA sui tabacchi analoghe a quelle applicabili alle accise. Tale articolo precisa che l'aliquota IVA applicabile a tali prodotti equivale a 19/119 del prezzo al dettaglio assunto ai fini del calcolo dell'accisa e che l'IVA non è deducibile.

24 Secondo il governo olandese, il regime specifico previsto nel detto art. 28 deroga al sistema comunitario dell'IVA. Tale regime ha quali finalità, da un lato, la semplificazione della riscossione dell'IVA, la quale viene riscossa in un'unica fase della catena di commercializzazione dei tabacchi, all'atto dell'uscita da un deposito o dell'importazione, conformemente al sistema delle accise e, dall'altro, la repressione delle frodi, in quanto il commercio al dettaglio non è incluso nel processo di riscossione dell'imposta.

25 Tale regime era in vigore alla data del 1° gennaio 1977. In applicazione dell'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, il governo olandese lo ha notificato alla Commissione il 12 giugno 1979.

La causa principale e le questioni pregiudiziali

26 La Landewijck esercita in Lussemburgo un'attività di commercio all'ingrosso di tabacchi lavorati, per la quale possiede una licenza di depositario autorizzato.

27 Il 6 ottobre 1998 essa presentava presso il Belastingdienst/Douane te Amsterdam (amministrazione finanziaria dell'ufficio doganale di Amsterdam) due domande di bolli di accisa per tabacchi lavorati, ai sensi dell'art. 75 della legge sulle accise. Essa affidava l'incarico di procurarle tali bolli all'impresa Securicor Omega.

28 Il 9 ottobre 1998 l'ispettore contabilizzava gli importi dovuti dalla Landewijck a titolo di tali due domande, vale a dire rispettivamente NLG 177 809,10 (di cui NLG 140 575 di accise e NLG 37 234,10 di IVA) e NLG 2 711 474,60 (di cui NLG 2 202 857,50 di accise e NLG 508 617,10 di IVA).

29 Il 12 ottobre 1998 i bolli richiesti venivano ritirati presso la PTT Post Filatelie, divenuta la Geldnet Services B.V., dal corriere Smit Koerier, agente in nome della Securicor Omega.

30 Dal verbale redatto il 17 dicembre 1998 da un perito incaricato dalla compagnia assicurativa lussemburghese Le Foyer emerge che il 13 ottobre 1998 alle h 19.40 la Smit Koerier consegnava tre pacchetti di bolli presso uno stabilimento della Securicor Omega situato à Utrecht (Paesi Bassi) e che, il 14 ottobre 1998, alle h 10.00, la Securicor Omega constatava che tali pacchetti erano scomparsi.

31 Con lettera 23 novembre 1998 la Landewijck informava l'ispettore che i bolli consegnati alla Smit Koerier non le erano ancora pervenuti, che non potevano quindi essere utilizzati e che la Securicor Omega declinava la sua responsabilità per la loro scomparsa. Nella stessa lettera la Landewijck chiedeva all'ispettore «di tener conto delle particolari circostanze del caso di specie prima della scadenza del pagamento, vale a dire il 31 gennaio 1999».

32 L'ispettore intendeva la detta lettera del 23 novembre 1998 quale richiesta di compensazione o di restituzione dell'importo dovuto o versato dalla Landewijck per i bolli controversi, presentata ai sensi del combinato disposto dell'art. 79, terzo comma, della legge sulle accise e dell'art. 52 del decreto di esecuzione della legge medesima. Tale richiesta veniva respinta con la decisione 30 gennaio 2001.

33 Il reclamo proposto dalla Landewijck avverso tale decisione veniva altresì respinto dall'ispettore.

34 Parimenti, il ricorso proposto contro tale decisione di rigetto dinanzi al Gerechtshof te Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam) veniva dichiarato infondato. Da un lato, il detto giudice considerava che la ricorrente non aveva dimostrato con sufficiente certezza né che i bolli non esistessero più, né che il rischio che venissero ancora utilizzati fosse trascurabile e che, pertanto, i bolli medesimi non potevano essere considerati smarriti ai sensi dell'art. 79, terzo comma, lett. b), della legge sulle accise. Dall'altro, il Gerechtshof dichiarava, in applicazione dell'art. 28 della legge sull'IVA, ai sensi del quale l'IVA sui tabacchi lavorati è riscossa conformemente al regime delle accise, che la domanda di rimborso dell'IVA doveva essere respinta per gli stessi motivi alla base del diniego del rimborso delle accise.

35 La Landewijck proponeva conseguentemente ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi). Quest'ultimo rilevava che il Gerechtshof aveva correttamente applicato l'art. 79, terzo comma, lett. b), della legge sulle accise. Esso si domandava nondimeno se il rifiuto di restituzione o di compensazione opposto alla Landewijck nella causa principale fosse compatibile con alcune disposizioni della direttiva sulle accise, in particolare quelle di cui agli artt. 6, n. 1, 14 e 22 di quest'ultima.

36 Lo Hoge Raad der Nederlanden si interrogava peraltro sull'applicabilità dell'art. 28 della legge sull'IVA. La Landewijck sosteneva infatti che il regime specifico di riscossione dell'IVA istituito da questo articolo non era stato notificato alla Commissione nel termine previsto dall'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, e che esso era pertanto incompatibile con quest'ultima.

37 Lo Hoge Raad der Nederlanden si chiedeva al riguardo, in particolare alla luce della sentenza 27 ottobre 1992, causa C-74/91, Commissione/Germania (Racc. pag. I-5437), se la notifica tardiva del detto regime alla Commissione dovesse comportare

le stesse conseguenze dell'assenza di notifica, vale a dire l'inapplicabilità di tale regime ai singoli che rilevino un siffatto vizio. Lo Hoge Raad der Nederlanden aggiungeva che, pur ritenendo che la tardività della notifica non renda il detto regime inapplicabile, si dovrebbe inoltre verificare se quest'ultimo sia compatibile con i requisiti di cui all'art. 27, n. 1, della sesta direttiva.

38 Pertanto lo Hoge Raad der Nederlanden decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva sulle accise debba essere interpretata nel senso che impone agli Stati membri di adottare una normativa in base alla quale, in casi come quello di specie, essi sono tenuti a restituire o compensare gli importi pagati o divenuti esigibili al momento della richiesta di bolli per accise, nel caso in cui il richiedente (titolare di un'autorizzazione per un deposito fiscale) non abbia utilizzato né possa più utilizzare bolli scomparsi prima di essere apposti a prodotti soggetti ad accisa, e i terzi non abbiano potuto o non possano più far legittimamente uso di tali bolli, benché non sia escluso che essi li abbiano utilizzati o possano ancora utilizzarli apponendoli a tabacchi lavorati immessi illegalmente in commercio.

2. a) Se la sesta direttiva, e in particolare l'art. 27, nn. 1 e 5, debba essere interpretata nel senso che la circostanza che solo in una data successiva a quella prevista nell'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, quale adeguata dalla nona direttiva, il governo dei Paesi Bassi ha comunicato alla Commissione che desiderava continuare a mantenere in vigore la modalità particolare per il prelievo fiscale sui tabacchi lavorati comporti che, qualora un singolo, dopo che tale comunicazione ha avuto comunque luogo, invochi il superamento del termine, tale modalità speciale di prelievo fiscale debba essere disapplicata anche successivamente alla comunicazione.

2. b) Nell'ipotesi in cui la soluzione alla questione 2. a) sia di senso negativo, se la sesta direttiva, e in particolare l'art. 27, nn. 1 e 5, debba essere interpretata nel senso che la modalità speciale di prelievo fiscale sui tabacchi lavorati, di cui all'art. 28 della legge sull'IVA deve essere disapplicata in quanto incompatibile con i requisiti stabiliti nelle menzionate disposizioni della direttiva.

2. c) Nel caso in cui la soluzione alla questione 2. b) sia di senso negativo, se la sesta direttiva, e in particolare l'art. 27, nn. 1 e 5, debba essere interpretata nel senso che è con essa incompatibile il mancato rimborso dell'IVA in circostanze quali quelle descritte nella prima questione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

39 L'art. 21, n. 1, della direttiva sulle accise riconosce agli Stati membri la possibilità di munire di contrassegni fiscali i prodotti destinati ad essere immessi in consumo nel loro territorio. Parimenti, l'art. 10, n. 1, della direttiva sui tabacchi lavorati prevede che, nel corso delle tappe precedenti quella dell'armonizzazione delle modalità di riscossione dell'accisa, quest'ultima è in linea di massima riscossa a mezzo di contrassegni fiscali.

40 L'art. 22, n. 2, lett. d), della direttiva sulle accise prevede peraltro la possibilità di ottenere il rimborso dell'accisa presso le autorità fiscali dello Stato membro che ha rilasciato i contrassegni fiscali nella particolare ipotesi in cui la distruzione di tali contrassegni sia stata accertata dalle autorità fiscali dello Stato membro che li ha rilasciati.

41 Tuttavia la direttiva sulle accise non contiene alcuna disposizione relativa all'ipotesi della scomparsa di tali contrassegni. Si deve pertanto ritenere che tale direttiva lasci agli Stati membri la determinazione delle conseguenze di una tale scomparsa. La detta direttiva non può, di conseguenza, essere interpretata nel senso che essa osta a che gli Stati membri prevedano disposizioni nazionali le quali, nel caso di scomparsa di bolli fiscali, facciano gravare la responsabilità finanziaria della perdita di tali bolli sul loro acquirente.

42 Siffatte disposizioni nazionali non possono nemmeno essere considerate contrarie al principio di proporzionalità.

43 Infatti, una normativa nazionale che consentisse all'acquirente di bolli di accisa di ottenerne il rimborso comunicando semplicemente la loro perdita rischierebbe di favorire gli abusi e le frodi. Orbene, la repressione di tali abusi e frodi costituisce precisamente uno degli obiettivi perseguiti dalla normativa comunitaria.

44 Di conseguenza, disposizioni nazionali quali quelle controversie nella causa principale che, in caso di scomparsa di bolli fiscali, facciano gravare la responsabilità finanziaria della perdita di tali bolli sul loro acquirente contribuiscono alla realizzazione dell'obiettivo di repressione dell'utilizzazione fraudolenta di tali bolli. Inoltre, tali disposizioni nazionali non vanno al di là di quanto necessario al perseguimento di tale obiettivo, dal momento che esse non escludono, peraltro, la possibilità di rimborso o di compensazione in altre ipotesi, come quella di perdita di bolli per caso fortuito o per causa di forza maggiore.

45 Al riguardo, l'argomento secondo il quale il rischio di utilizzazione abusiva di bolli dispersi sarebbe minimo, nelle particolari circostanze della causa principale, non incide sul senso della risposta che occorre fornire al giudice del rinvio, dal momento che tale rischio di utilizzazione abusiva non è inesistente.

46 Pertanto, alla prima questione si deve rispondere che né la direttiva sulle accise, né il principio di proporzionalità ostano a che gli Stati membri adottino una normativa che non preveda la restituzione dell'importo dei diritti di accisa versati in circostanze quali quelle della causa principale, facendo così gravare la responsabilità finanziaria della perdita di bolli fiscali sul loro acquirente.

Sulla seconda questione, lett. a)

47 Con tale questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se il fatto che uno Stato membro abbia notificato alla Commissione la sua volontà di mantenere la modalità particolare per il prelievo fiscale sui tabacchi lavorati dopo la scadenza del termine previsto nell'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, quale prorogato dalla nona direttiva, comporti la disapplicazione di tale modalità di riscossione dell'imposta anche dopo la data della sua notifica.

48 È vero che la Corte ha già dichiarato che una misura derogatoria alla sesta direttiva adottata in violazione dell'obbligo di notifica imposto agli Stati membri dall'art. 27, n. 2, di quest'ultima non può esser opposta ad un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze 13 febbraio 1985, causa 5/84, Direct Cosmetics, Racc. pag. 617, punto 37, e 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 33). Infatti, in difetto di notifica, tale misura non può essere autorizzata dal Consiglio ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva.

49 Tuttavia, nel caso di specie, non si tratta di una misura derogatoria nuova, che debba formare oggetto di autorizzazione da parte del Consiglio, ma di una misura particolare esistente alla data del 1° gennaio 1977 e che lo Stato membro ha inteso mantenere, ai sensi dell'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, nonostante l'attuazione di quest'ultima. Il governo olandese ha così notificato alla Commissione la sua volontà di mantenere il regime dell'art. 28 della legge sull'IVA il 12 giugno 1979. Inoltre,

nella sua prima relazione al Consiglio del 14 settembre 1983 sul funzionamento comune del sistema dell'IVA, presentata in conformità all'art. 34 della sesta direttiva [COM(83) 426 def.], la Commissione non ha ritenuto che tale regime fosse contrario al criterio definito nell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, vale a dire la non influenza delle misure, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale.

50 Orbene, una notificazione tardiva della misura derogatoria non può comportare le stesse conseguenze di una mancata notifica. L'art. 27, n. 5, della sesta direttiva non prevede infatti alcuna sanzione per la violazione del termine di notifica. Inoltre, il fine della prevista notifica non è quello di ottenere l'autorizzazione della Commissione, ma solo quello di consentirle di acquisire conoscenza della misura in parola e di valutarla. Pertanto la violazione del termine di notifica non può essere considerata quale vizio procedurale sostanziale tale da comportare l'inapplicabilità della misura derogatoria tardivamente notificata.

51 Si deve di conseguenza rispondere alla seconda questione, lett. a), che l'art. 27, n. 5, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che la violazione del termine di notifica non costituisce un vizio procedurale sostanziale tale da comportare l'inapplicabilità della misura derogatoria tardivamente notificata.

Sulla seconda questione, lett. b)

52 Con la seconda questione, lett. b), il giudice del rinvio chiede se la modalità particolare di prelievo dell'IVA per mezzo di bolli fiscali, quale quella prevista dalla legislazione olandese applicabile nella causa principale, sia compatibile con i requisiti di cui all'art. 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva e non ecceda quanto necessario al fine di semplificare la riscossione dell'imposta e reprimere le frodi e le evasioni fiscali.

53 Come la Corte ha già dichiarato, le misure nazionali di deroga di cui all'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, consentite «allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali», devono essere interpretate in senso stretto (v., in tal senso, sentenza 10 aprile 1984, causa 324/82, Commissione/Belgio, Racc. pag. 1861, punto 29). Esse non possono derogare al rispetto della base imponibile dell'IVA di cui all'art. 11 della direttiva se non nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo (sentenza 29 maggio 1997, causa C-63/96, Skripalle, Racc. pag. I-2847, punto 24). Esse devono inoltre essere necessarie e adeguate alla realizzazione dello specifico obiettivo che perseguono ed incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della sesta direttiva (sentenza 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanofi, Racc. pag. I-7013, punto 60).

54 Nel caso di specie, il regime derogatorio che permette di riscuotere l'IVA per mezzo di bolli fiscali ha quale fine ed effetto la semplificazione della riscossione dell'imposta, che viene effettuata, grazie a questo regime derogatorio, ad un solo stadio della catena di commercializzazione dei prodotti.

55 Peraltro, tale regime collega l'importo dell'IVA dovuta al prezzo dei prodotti allo stadio del loro consumo finale, in conformità a quanto esige l'art. 27, n. 1, della sesta direttiva.

56 Vero è che, in alcune circostanze, quali lo smarrimento dei prodotti, la loro mancata vendita o la loro vendita irregolare ad un prezzo diverso da quello al dettaglio indicato sui bolli fiscali, il fabbricante potrebbe essere tenuto a versare un importo IVA superiore a quello che sarebbe risultato dall'applicazione del sistema comunitario ordinario di riscossione dell'IVA.

57 La sola eventualità che siffatte circostanze si producano non è tuttavia sufficiente per considerare che il regime derogatorio di riscossione dell'IVA per mezzo di bolli fiscali non rispetti i criteri definiti nell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva. Tale articolo,

infatti, osta soltanto alle misure che potrebbero avere effetti non trascurabili sull'importo dell'imposta dovuta allo stadio del consumo finale.

58 Orbene, la natura delle ipotesi in cui il regime di riscossione dell'imposta per mezzo di bolli fiscali può condurre ad una variazione dell'imposta dovuta allo stadio del consumo finale non appare tale da permettere di considerare che tale regime potrebbe avere effetti non trascurabili sull'importo dell'imposta dovuta allo stadio del consumo finale. Un siffatto regime non viola conseguentemente i criteri definiti nell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva.

59 Per le stesse ragioni, esso non va al di là di quanto necessario al fine di semplificare la riscossione dell'IVA.

60 Di conseguenza, occorre rispondere al giudice del rinvio che l'art. 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che un regime derogatorio di riscossione dell'IVA per mezzo di bolli fiscali, quale quello stabilito dall'art. 28 della legge sull'IVA, è compatibile con i criteri previsti da queste disposizioni della direttiva e non va al di là di quanto necessario alla semplificazione della riscossione dell'imposta.

Sulla seconda questione, lett. c)

61 Con tale ultima questione, il giudice del rinvio chiede alla Corte se la sesta direttiva, in particolare il suo art. 27, nn. 1 e 5, debba interpretarsi nel senso che il mancato rimborso dell'IVA, in circostanze quali quelle della causa principale, sarebbe incompatibile con la detta direttiva.

62 Com'è stato precedentemente rilevato al punto 44, disposizioni nazionali che nel caso di scomparsa di bolli fiscali facciano gravare la responsabilità finanziaria della perdita di tali bolli sul loro acquirente contribuiscono alla realizzazione dell'obiettivo di reprimere l'utilizzazione fraudolenta di tali bolli. Tali disposizioni nazionali non vanno al di là di quanto necessario al perseguimento di tale obiettivo, dal momento che esse non escludono, peraltro, la possibilità di rimborso o di compensazione in altre ipotesi, come quella di perdita di bolli per caso fortuito o per causa di forza maggiore.

63 Inoltre i bolli fiscali non costituiscono, propriamente parlando, il debito fiscale del loro acquirente, ma hanno un valore intrinseco. È pertanto giustificato che l'acquirente di tali bolli si tuteli contro il rischio della loro perdita e, se del caso, subisca le conseguenze finanziarie di tale perdita, anche se ciò potrebbe condurre, in determinate ipotesi, ad una situazione di doppia imposizione IVA per gli stessi prodotti.

64 Infine, e contrariamente a quanto sostengono la Commissione e la Landewijck, la risposta alla presente questione non può essere dedotta dalla soluzione adottata dalla Corte nella sentenza 14 luglio 2005, causa C-435/03, British American Tobacco e Newman Shipping (Racc. pag. I-7077). Con tale sentenza la Corte ha in particolare dichiarato, da un lato, che il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva e non può dunque, in quanto tale, essere soggetto all'IVA e, dall'altro, che la circostanza che determinate merci siano soggette ad un diritto di accisa non ha alcuna incidenza su tale interpretazione.

65 Orbene, la scomparsa di bolli fiscali, contrariamente al furto di merci, non ha alcuna incidenza sulla base imponibile stessa. I tabacchi lavorati per i quali i contrassegni sono stati acquistati possono sempre essere commercializzati e il debito IVA, come il diritto di accisa, può ancora sorgere. È inoltre giustificato, com'è stato precedentemente rilevato, incitare l'acquirente di bolli fiscali a tutelarsi contro il rischio della loro perdita, mentre non è verosimilmente necessario incitare un proprietario di beni a sorvegliare questi ultimi e a tutelarsi dal rischio di furto.

66 La Commissione e la Landewijck non possono quindi fondatamente sostenere che dalla sentenza British American Tobacco e Newmann Shipping, citata, risulti a fortiori che nell'ipotesi di una perdita di bolli fiscali esiste un diritto al rimborso o alla compensazione degli importi pagati a titolo di IVA.

67 All'ultima questione si deve pertanto rispondere che la mancanza di un obbligo di rimborso degli importi versati per l'acquisto di bolli di accisa corrispondenti all'IVA, in circostanze quali quelle della causa principale, non è incompatibile con la sesta direttiva, e in particolare con il suo art. 27, nn. 1 e 5.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

1) **Né la direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, né il principio di proporzionalità ostano a che gli Stati membri adottino una normativa che non preveda la restituzione dell'importo dei diritti di accisa versati, qualora i bolli fiscali siano scomparsi prima di essere stati apposti sui prodotti del tabacco, se tale scomparsa non è imputabile a una causa di forza maggiore o a un caso fortuito e se non è accertato che i bolli siano stati distrutti o resi definitivamente inutilizzabili, facendo così gravare la responsabilità finanziaria della perdita di bolli fiscali sul loro acquirente.**

2) **L'art. 27, n. 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel**

senso che la violazione del termine di notifica non costituisce un vizio procedurale sostanziale tale da comportare l'inapplicabilità della misura derogatoria tardivamente notificata.

3) **L'art. 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva 77/388/CEE dev'essere interpretato nel senso che un regime derogatorio di riscossione dell'IVA per mezzo di bolli fiscali, quale quello stabilito dall'art. 28 della legge relativa all'imposta sul fatturato del 28 giugno 1968 (Wet op de omzetbelasting, Staadsblad 1968, n. 329), è compatibile con i criteri previsti da queste disposizioni della direttiva e non va al di là di quanto necessario alla semplificazione della riscossione dell'imposta.**

4) **La mancanza di un obbligo di rimborso degli importi versati per l'acquisto di bolli di accisa corrispondenti all'imposta sul valore aggiunto, qualora detti bolli siano scomparsi prima di essere stati apposti sui prodotti del tabacco, se tale scomparsa non è imputabile a una causa di forza maggiore o a un caso fortuito e se non è accertato che i bolli siano stati distrutti o resi definitivamente inutilizzabili, non è incompatibile con la sesta direttiva 77/388/CEE, e in particolare con il suo art. 27, nn. 1 e 5.**

Firme