SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

13 dicembre 2007 *

Nel procedimento C-374/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht Düsseldorf (Germania) con decisione 6 settembre 2006, pervenuta in cancelleria il 14 settembre 2006, nella causa tra

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

e

Hauptzollamt Bielefeld,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (relatore) e E. Levits, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro
cancelliere: sig. J. Swedenborg, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 6 settembre 2007,

considerate le osservazioni presentate:

— per la BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, dal sig. M. Dettmeier, Rechtsanwalt;

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;

— per il governo portoghese, dai sigg. L. Fernandes e A. Simões, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. W. Mölls, in qualità di agente,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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), come modificata dal regolamento (CE) del Consiglio 14 aprile 2003, n. 807, recante adeguamento alla decisione 1999/468/CE delle disposizioni relative ai comitati che assistono la Commissione nell'esercizio delle sue competenze di esecuzione previste negli atti del Consiglio adottati secondo la procedura di consultazione (unanimità) (GU L 122, pag. 36; in prosieguo: la «direttiva 92/12»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (in prosieguo: la «BATIG») e lo Hauptzollamt Bielefeld (in prosieguo: lo «Hauptzollamt») relativa al rifiuto da parte di quest'ultimo di rimborsare l'importo versato per l'acquisto di contrassegni fiscali successivamente apposti su pacchetti di sigarette destinati al mercato tedesco, ma rubati in Irlanda durante la spedizione.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 All'art. 1, n. 1, la direttiva 92/12 stabilisce il regime dei prodotti soggetti ad accisa.

4 L'art. 3, n. 1, della direttiva 92/12 precisa che essa è applicabile, a livello comunitario, ai tabacchi lavorati.

5 L'art. 6 della direttiva 92/12 così dispone:

«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».

6 Ai sensi dell'art. 20, n. 1, primo comma, della direttiva 92/12, «[n]el caso di irregolarità o infrazione nel corso della circolazione per la quale è esigibile l'accisa, quest'ultima deve essere pagata, nello Stato membro nel cui territorio l'irregolarità o l'infrazione è stata commessa, dalla persona fisica o giuridica resasi garante del pagamento dei diritti d'accisa conformemente all'articolo 15, paragrafo 3, lasciando impregiudicato il ricorso ad azioni penali».

7 L'art. 21, nn. 1 e 2, secondo comma, della direttiva 92/12 così dispone:

«1. 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.

2. (...)

Gli Stati membri vigilano affinché i contrassegni non creino ostacoli alla libera circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, fatte salve le disposizioni da essi stabilite per assicurare la corretta applicazione delle disposizioni del presente articolo ed evitare qualsiasi frode, evasione o abuso».

8 L'art. 22, nn. 1 e 2, della direttiva 92/12 prevede quanto segue:

«1. I prodotti soggetti ad accisa e immessi in consumo possono, in casi adeguati e su richiesta di un operatore nell'esercizio della propria professione, formare oggetto di un rimborso dell'accisa da parte delle autorità fiscali dello Stato membro in cui avviene l'immissione in consumo, quando non siano destinati ad essere consumati in detto Stato membro.

Gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà di non dar seguito a tale domanda di rimborso qualora la medesima non risponda ai criteri di regolarità da essi stabiliti.

2. Per l'applicazione del paragrafo 1 vigono le seguenti disposizioni:

a) lo speditore deve presentare alle autorità competenti del proprio Stato membro una domanda di rimborso anteriormente alla spedizione delle merci e dimostrare l'avvenuto pagamento dei diritti d'accisa. Tuttavia, le autorità competenti non possono rifiutare il rimborso per la semplice ragione della mancata presentazione del documento rilasciato dalle stesse autorità ad attestazione del pagamento iniziale;

(...)

d) 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».

9 In forza dell'art. 2, n. 1, lett. a), della direttiva del Consiglio 27 novembre 1995, 95/59/CE, relativa alle imposte diverse d[a]ll'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati (GU L 291, pag. 40), le sigarette sono considerate tabacchi lavorati.

10 L'art. 10, n. 1, della direttiva 95/59 dispone in particolare che «[l]e modalità di riscossione dell'accisa sono armonizzate al più tardi nella fase finale» e che, «[n]el corso delle tappe precedenti, l'accisa è in linea di massima riscossa a mezzo di marche fiscali».

La normativa nazionale

11 L'art. 1 della legge tedesca relativa alle imposte sui tabacchi (Tabaksteuergesetz) del 21 dicembre 1992 (BGBl. 1992 I, pag. 2150), nella sua versione in vigore alla data dei fatti di cui alla causa principale (in prosieguo: la «TabStG»), dispone che l'accisa sul tabacco colpisce sigarette, sigari e sigaretti, nonché il tabacco da fumo (tabacchi lavorati).

12 L'art. 12 della TabStG, intitolato «Utilizzazione di contrassegni fiscali, dichiarazione fiscale», dispone, ai nn. 1 e 2:

«(1) L'imposta sui tabacchi è corrisposta mediante l'utilizzazione di contrassegni fiscali. L'utilizzazione include l'annullamento e l'apposizione dei contrassegni fiscali sui singoli pacchetti. I contrassegni fiscali devono essere utilizzati quando l'imposta diventa esigibile.

(2) Il produttore o l'importatore deve ordinare i contrassegni fiscali utilizzando il modulo previsto dall'amministrazione e ivi calcolare per proprio conto l'importo per questi ultimi dovuto (dichiarazione fiscale). (...) L'imposta diventa esigibile al momento dell'acquisto dei contrassegni fiscali per l'importo fiscale che essi rappresentano. Se i contrassegni fiscali vengono spediti, l'acquisto si considera effettuato il secondo giorno lavorativo successivo alla spedizione. Debitore è l'acquirente (...)».

13 L'art. 22 della TabStG, intitolato «Esenzione, rimborso dell'imposta», precisa, ai nn. 1-3:

«(1) L'esenzione dall'imposta o il suo rimborso avvengono su domanda, quando i tabacchi sono ammessi in un deposito fiscale o vengono trasportati o esportati sotto sorveglianza amministrativa dal territorio fiscale in un altro Stato membro. L'esenzione dall'imposta o il rimborso della stessa sono altresì concessi a importatori o destinatari autorizzati che non sono depositari qualora i tabacchi da essi importati o presi in carico vengano distrutti o denaturati sotto sorveglianza amministrativa.

(2) Se l'imposta è pagata mediante l'utilizzazione di contrassegni fiscali, l'esenzione dalla stessa o il suo rimborso sono possibili soltanto qualora i contrassegni fiscali vengano distrutti o annullati sotto sorveglianza amministrativa e il contenuto delle confezioni sia ancora integro.

(3) Il n. 1 si applica nello stesso senso all'importo dovuto per i contrassegni fiscali quando questi ultimi siano restituiti allo Hauptzollamt prima di essere annullati, oppure, se annullati, siano distrutti o invalidati sotto sorveglianza amministrativa e l'imposta non sia ancora esigibile».

La controversia principale e la questione pregiudiziale

14 Il 1° aprile 2004, la Tuxedo GmbH (in prosieguo: la «Tuxedo»), cui è subentrata la BATIG, acquistava dallo Hauptzollamt contrassegni fiscali per un valore complessivo pari a EUR 184 170,46 per sigarette prodotte in Irlanda dalla P.J. Carroll & Co. Ltd (in prosieguo: la «Carroll») e destinate al mercato tedesco.

15 La Tuxedo spediva tali contrassegni alla Carroll, la quale li apponeva sui singoli pacchetti di sigarette. La Carroll spediva poi le sigarette in regime sospensivo intracomunitario ad una controparte commerciale stabilita nei Paesi Bassi. Tuttavia, il 29 aprile 2004, tutte le sigarette venivano rubate nel porto di Dublino (Irlanda).

16 L'amministrazione doganale irlandese riscuoteva dalla Carroll diritti d'accisa per un importo di EUR 277 587,30 a seguito dello svincolo delle sigarette dal regime sospensivo in Irlanda.

17 Il 18 agosto 2004 la Tuxedo chiedeva allo Hauptzollamt il rimborso dell'importo di EUR 184 445,64 versato per l'acquisto dei contrassegni fiscali, rilevando che tali contrassegni non potevano più essere utilizzati per il pagamento dell'imposta tedesca sui tabacchi. Probabilmente, secondo la Tuxedo, tutte le sigarette rubate sarebbero infatti state vendute sul mercato nero britannico.

18 Con provvedimento 30 agosto 2004, confermato, a seguito dell'opposizione della Tuxedo, con decisione 15 ottobre 2004, lo Hauptzollamt negava il rimborso per il motivo che il rischio di una perdita dei contrassegni fiscali è a carico dell'acquirente. Lo Hauptzollamt osservava che non era da escludere che i pacchetti di sigarette rubati, muniti dei detti contrassegni, fossero stati smerciati nel territorio fiscale tedesco. Esso faceva inoltre valere che i contrassegni fiscali non sarebbero stati distrutti né annullati, come imposto dall'art. 22, n. 3, della TabStG.

19 La Tuxedo presentava quindi un ricorso dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf. Essa rilevava, in sostanza, che un importo esigibile per contrassegni fiscali non assorbito da una successiva o contemporanea imposta sui tabacchi è in contrasto con la direttiva 92/12. Infatti, in base a tale direttiva i diritti d'accisa possono essere riscossi soltanto nello Stato membro nel quale durante il regime sospensivo l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa, anche qualora un altro Stato membro prescriva l'utilizzazione di contrassegni fiscali. In caso contrario, si avrebbe una molteplicità di accise, la quale rappresenterebbe un ostacolo al commercio intracomunitario ai sensi dell'art. 21, n. 2, secondo comma, della direttiva 92/12.

20 Lo Hauptzollamt eccepisce che, a seguito dell'acquisto dei contrassegni fiscali tedeschi, il debito ad essi relativo è divenuto esigibile. Non sarebbe possibile rimborsare l'importo versato a tale titolo, in considerazione della mancata restituzione, distruzione o annullamento dei detti contrassegni. A parte l'imposta sul tabacco percepita in Irlanda non esisterebbero altre imposte tedesche sul tabacco, bensì un debito derivante dall'acquisto di contrassegni fiscali tedeschi, di

modo che non si può parlare di doppia imposizione. Vi sarebbe certo un duplice onere, che sarebbe però inerente alla direttiva 92/12. La libera circolazione delle merci soggette ad accisa non sarebbe ostacolata, poiché tale duplice onere esisterebbe unicamente nell'ipotesi di una precedente irregolarità.

21 Ritenendo necessaria un'interpretazione della direttiva 92/12 per risolvere la controversia dinanzi ad esso pendente, il Finanzgericht Düsseldorf ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la questione pregiudiziale seguente:

«Se la direttiva [92/12] debba essere interpretata nel senso che uno Stato membro che abbia riscosso accise sui tabacchi mediante emissione di contrassegni fiscali sia obbligato a risarcire all'acquirente dei detti contrassegni fiscali l'importo corrispondente, qualora i tabacchi, ai quali siano stati apposti in un altro Stato membro tali contrassegni fiscali, vengano irregolarmente svincolati da un regime sospensivo, con la conseguenza che tale [altro] Stato membro riscuote accise per i tabacchi dall'operatore ivi stabilito, il quale ha spedito i tabacchi nell'ambito del regime sospensivo intracomunitario».

Sulla questione pregiudiziale

22 In via preliminare, occorre rilevare che i contrassegni fiscali acquistati dalla Tuxedo presso le autorità tributarie tedesche sono stati apposti sui tabacchi mentre questi ultimi erano ancora in regime sospensivo e, di conseguenza, i diritti di accisa non erano ancora esigibili.

23 È peraltro pacifico che la BATIG, che è subentrata alla Tuxedo, non è stata in grado di provare alle autorità tributarie tedesche che i tabacchi, rubati in Irlanda durante la spedizione, non sarebbero stati smerciati in Germania.

24 Pertanto, con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede se la direttiva 92/12 osti alla normativa di uno Stato membro che esclude il rimborso dell'importo versato per l'acquisto di contrassegni fiscali di tale Stato membro qualora tali contrassegni siano stati apposti su prodotti soggetti ad accisa prima della loro immissione in consumo nel detto Stato membro, tali prodotti siano stati rubati in un altro Stato membro, il che implica il pagamento dei diritti d'accisa in quest'ultimo, e non sia stato dimostrato che i prodotti rubati non saranno smerciati nello Stato membro che ha rilasciato detti contrassegni.

25 L'art. 6 della direttiva 92/12 precisa che l'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo e che 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. L'art. 21, n. 1, della direttiva 92/12 conferisce agli Stati membri la possibilità di munire di contrassegni fiscali i prodotti destinati ad essere immessi in consumo nel loro territorio. Infine, l'art. 10, n. 1, della direttiva 95/59 prevede che, nel corso delle tappe precedenti quella dell'armonizzazione delle modalità di riscossione dell'accisa, quest'ultima sia in linea di massima riscossa mediante contrassegni fiscali.

26 Alla luce di tali disposizioni emerge che il rilascio di contrassegni fiscali ad un operatore economico da parte di uno Stato membro costituisce, per quest'ultimo, una modalità di riscossione anticipata dell'accisa sui prodotti che l'operatore intende immettere in consumo nel detto Stato membro.

27 È inoltre pacifico che un contrassegno fiscale, una volta apposto sui singoli pacchetti di sigarette, come quelli oggetto della causa principale, non può essere staccato senza essere distrutto. Pertanto, qualora un operatore economico apponga i contrassegni fiscali rilasciati da uno Stato membro su prodotti di tal genere, che egli si ripropone di immettere in consumo in tale Stato membro, si deve ritenere che detto Stato membro percepisca anticipatamente i diritti di accisa su tali prodotti stessi.

28 Nella causa principale, quindi, la BATIG ha versato anticipatamente l'accisa tedesca per i prodotti rubati.

29 Peraltro, qualora, come nella causa principale, siano rubati determinati tabacchi che circolano in regime sospensivo, il loro furto costituisce uno svincolo irregolare dal regime sospensivo ai sensi dell'art. 6, n. 1, lett. a), della direttiva 92/12, di modo che l'accisa diviene esigibile nello Stato membro in cui si è verificato il furto, conformemente all'art. 20, n. 1, della stessa direttiva.

30 Così, nella causa principale, i diritti d'accisa sui prodotti rubati sono divenuti esigibili in Irlanda.

31 Tuttavia, la circostanza che determinati contrassegni fiscali non siano stati utilizzati per liquidare diritti d'accisa non implica necessariamente per gli operatori interessati un diritto al rimborso dell'importo versato per l'acquisto di detti contrassegni.

32 Infatti, come giustamente sottolineato dall'avvocato generale ai paragrafi 33-35 delle conclusioni nella causa che ha dato luogo alla sentenza 15 giugno 2006, causa C-494/04, Heintz van Landewijck (Racc. pag. I-5381), i contrassegni fiscali possiedono un valore intrinseco distinguendosi in tal modo da semplici quietanze attestanti il pagamento di una somma di denaro all'autorità fiscale dello Stato membro di rilascio di tali contrassegni.

33 In caso di perdita, contrassegni di tal tipo possono essere utilizzati per fini illeciti, poiché la loro sola presenza su prodotti soggetti ad accisa costituisce una presunzione che i diritti di accisa siano stati liquidati nello Stato membro di rilascio e, pertanto, autorizza la loro commercializzazione in tale Stato membro.

34 Si deve ricordare a tale proposito che il mercato delle sigarette, come già osservato dalla Corte, si presta particolarmente allo sviluppo di un commercio illegale [sentenze 10 dicembre 2002, causa C-491/01, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, Racc. pag. I-11453, punto 87, e 29 aprile 2004, causa C-222/01, British American Tobacco, Racc. pag. I-4683, punto 72].

35 Di conseguenza, qualora un operatore economico che ha acquistato determinati contrassegni fiscali non sia in grado di provare che tali contrassegni non saranno utilizzati per smerciare prodotti soggetti ad accisa nello Stato membro di rilascio di detti contrassegni, tale Stato ha un interesse legittimo a rifiutare il rimborso dell'importo pagato.

36 La Corte si è pronunciata in tal senso nella sentenza Heintz van Landewijck, citata, nella quale le era sottoposta la questione di sapere se la direttiva 92/12 osti ad una normativa di uno Stato membro che non prevede la restituzione dell'importo dei diritti d'accisa versati con l'acquisto di contrassegni fiscali qualora questi ultimi siano spariti prima di essere apposti.

37 In tale causa, la società Heintz van Landewijck SARL aveva acquistato presso le autorità olandesi contrassegni fiscali per tabacchi, ma tali contrassegni erano spariti prima di essere stati apposti. Tale società, che chiedeva la restituzione dell'importo pagato per l'acquisto di tali contrassegni, faceva valere in particolare che non vi era stata immissione in consumo nei Paesi Bassi di prodotti soggetti ad accisa.

38 La Corte ha dichiarato che la direttiva 92/12 non osta a che gli Stati membri prevedano disposizioni nazionali le quali, nel caso di scomparsa di contrassegni fiscali, facessero gravare la responsabilità finanziaria della perdita di tali contrassegni sul loro acquirente (sentenza Heintz van Landewijck, citata, punto 41).

39 La Corte ha altresì dichiarato che siffatte disposizioni nazionali non possono essere considerate contrarie al principio di proporzionalità. Infatti, essa ha constatato che una normativa nazionale che consenta all'acquirente di contrassegni fiscali di ottenerne il rimborso comunicando semplicemente la loro perdita rischierebbe di favorire gli abusi e le frodi, abusi e frodi la cui prevenzione costituisce precisamente uno degli obiettivi perseguiti dalla normativa comunitaria (sentenza Heintz van Landewijck, citata, punti 42 e 43).

40 Essa ha poi considerato che disposizioni nazionali che, in caso di scomparsa di contrassegni fiscali, facciano gravare la responsabilità finanziaria della perdita di tali contrassegni sul loro acquirente contribuiscono alla realizzazione dell'obiettivo di prevenzione dell'utilizzazione fraudolenta di tali contrassegni e non vanno al di là di quanto necessario al perseguimento di tale obiettivo, dal momento che esse non escludono la possibilità di rimborso o di compensazione in altre ipotesi, come quella di perdita di contrassegni per caso fortuito o per causa di forza maggiore (sentenza Heintz van Landewijck, citata, punto 44).

41 La Corte ha espressamente respinto l'argomento secondo il quale il rischio di utilizzazione abusiva di contrassegni fiscali dispersi sarebbe minimo, rilevando che tale rischio di utilizzazione abusiva non era inesistente (sentenza Heintz van Landewijck, citata, punto 45).

42 I contrassegni fiscali oggetto della causa principale, diversamente dalla causa che ha dato luogo alla sentenza Heintz van Landewijck, citata, erano già stati apposti sui tabacchi destinati al mercato tedesco e proprio tali prodotti sono scomparsi a seguito di un furto. Tali differenze fattuali non possono tuttavia condurre ad un risultato diverso da quello cui è pervenuta la Corte nella causa citata.

43 Da un lato, la direttiva 92/12 non disciplina né l'ipotesi di una sparizione di prodotti che già recano i contrassegni fiscali di uno Stato membro prima della loro immissione in consumo in tale Stato, come nella causa principale, né quella di una sparizione di tali contrassegni prima della loro apposizione sui prodotti, come nella causa che ha dato luogo alla sentenza Heintz van Landewijck, citata.

44 È certo che, come sostenuto dalla Commissione delle Comunità europee, l'art. 20 della direttiva 92/12 determina lo Stato membro che è il solo autorizzato a riscuotere i diritti d'accisa in caso di irregolarità o di infrazioni commesse durante la circolazione, come uno svincolo irregolare da un regime sospensivo.

45 In compenso, tale articolo, che è applicabile sia qualora sui prodotti oggetto dell'irregolarità o dell'infrazione siano stati anticipatamente apposti i contrassegni fiscali, sia qualora tali contrassegni non siano stati apposti, non precisa affatto su chi, tra l'operatore economico e lo Stato membro interessati, debba gravare il rischio conseguente alla sparizione di contrassegni fiscali già apposti sui detti prodotti.

46 D'altro lato, la possibilità di ottenere il rimborso di contrassegni fiscali invocando semplicemente la sparizione dei prodotti sui quali sono stati apposti rischierebbe parimenti di favorire gli abusi e le frodi.

47 Infatti, in una situazione come quella oggetto della causa principale, esiste un rischio non trascurabile che i prodotti rubati siano smerciati nello Stato membro che ha rilasciato i contrassegni fiscali. Poiché recano contrassegni fiscali di tale Stato, tali prodotti possono essere introdotti senza difficoltà sul mercato ufficiale dei tabacchi dello stesso.

48 È innegabile che i prodotti rubati danno luogo, in ogni caso, alla riscossione dell'accisa nello Stato membro in cui è stato constatato lo svincolo irregolare dal regime sospensivo. Tuttavia, non si può escludere del tutto il rischio di frode nell'ipotesi in cui l'importo dei diritti d'accisa in vigore nello Stato membro che ha rilasciato i contrassegni fiscali sia più elevato dell'importo in vigore nello Stato membro in cui è stato constatato lo svincolo irregolare dal regime sospensivo. Infatti, in tal caso, non si può escludere che un operatore disonesto adduca il furto delle sue merci nel secondo Stato membro, vi liquidi i diritti d'accisa d'importo inferiore al rimborso di contrassegni fiscali ottenuto dal primo Stato membro e infine smerci tali prodotti, recanti sempre i detti contrassegni, sul mercato di tale Stato.

49 In ogni caso, anche a prescindere da qualsiasi frode dell'operatore economico in possesso delle merci, la circostanza che l'accisa sia stata versata in un altro Stato membro non ha alcuna incidenza sul rischio che i prodotti, una volta rubati, siano smerciati dall'autore del furto sul mercato ufficiale dello Stato membro che ha rilasciato i contrassegni fiscali, privando così tale Stato membro di introiti fiscali ai quali ha diritto.

50 La Commissione fa valere tuttavia che, una volta apposti i contrassegni fiscali sulle confezioni di vendita, devono essere valutate le conseguenze di una sparizione dei prodotti stessi e non dei contrassegni fiscali in quanto tali.

51 Secondo la Commissione, tali conseguenze devono essere valutate sulla base delle norme di armonizzazione della riscossione dei diritti d'accisa. Orbene, da un lato, emergerebbe dalla direttiva 92/12 che il diritto di riscuotere l'accisa spetta, in una situazione come quella oggetto della causa principale, esclusivamente allo Stato membro in cui si è verificato il furto. Dall'altro, l'obiettivo di prevenire la doppia imposizione, perseguito da tale direttiva, sarebbe attaccabile se, nella causa principale, oltre all'imposta dovuta all'Irlanda il pagamento anticipato rimanesse definitivamente nelle mani del fisco tedesco.

52 Questi argomenti vanno respinti.

53 Da un lato, i contrassegni fiscali conservano un valore intrinseco anche dopo essere stati apposti su determinati prodotti. Come evidenziato ai punti 46-49 della presente sentenza, la loro mera presenza sulle confezioni di vendita dei prodotti rubati è tale da favorire lo smercio di questi ultimi sul mercato ufficiale dello Stato membro di rilascio di detti contrassegni, frodando gli interessi di tale Stato.

54 Tale rischio è diverso da quello in cui incorrono generalmente gli Stati membri a causa del contrabbando di tabacchi. Infatti, i tabacchi che non recano contrassegni fiscali di uno Stato membro possono essere smerciati unicamente sul mercato nero di tale Stato membro.

55 Dall'altro lato, se è vero che la direttiva 92/12 mira effettivamente ad armonizzare le modalità di riscossione dell'accisa perseguendo il duplice obiettivo del prelievo effettivo dei diritti d'accisa in un unico Stato membro, cioè quello in cui avviene l'immissione in consumo, si deve nondimeno rilevare che il legislatore comunitario non ha fatto assurgere a principio assoluto la prevenzione della doppia imposizione.

56 Infatti, dall'art. 22, nn. 1 e 2, della direttiva 92/12 risulta che, qualora determinati prodotti immessi in consumo in un primo Stato membro e muniti a tale titolo di un contrassegno fiscale di tale Stato membro siano destinati al consumo in un altro Stato membro e vi siano spediti, per ottenere il rimborso dell'accisa pagata nel primo Stato membro non è sufficiente dimostrare il pagamento dei diritti d'accisa nello Stato membro di consumo, ma è anche necessario che la distruzione dei contrassegni del primo Stato membro sia accertata dalle autorità fiscali dello stesso.

57 Consegue da tale disposizione che, qualora le autorità fiscali dello Stato membro che ha rilasciato i contrassegni fiscali non possano accertare la distruzione di detti contrassegni, per i prodotti sui quali essi sono stati apposti i diritti d'accisa saranno pagati sia nello Stato in cui i prodotti sono stati immessi in consumo sia in quello in cui sono destinati ad essere consumati. Per la citata disposizione il legislatore comunitario ha privilegiato la prevenzione degli abusi e delle frodi a scapito del principio dell'imposizione in un unico Stato membro.

58 È vero che, come sostenuto dalla Commissione, nelle situazioni disciplinate dall'art. 22, nn. 1 e 2, della direttiva 92/12, l'accisa di cui è richiesto il rimborso ad uno Stato membro era esigibile in tale Stato mentre, nella controversia oggetto della causa principale, i diritti d'accisa non sono mai stati esigibili in Germania.

59 Sarebbe tuttavia paradossale che il rimborso di contrassegni fiscali apposti sui prodotti soggetti ad accisa sia autorizzato in una situazione come quella di cui trattasi nella causa principale, in cui è impossibile controllare la destinazione dei prodotti rubati, mentre l'art. 22, n. 2, lett. d), della direttiva 92/12 condiziona il rimborso dell'accisa all'accertamento della distruzione dei contrassegni attestanti il suo pagamento, in circostanze in cui il rischio di abuso e di frode è minore.

60 La Commissione sostiene inoltre che uno Stato membro non ha il diritto di condizionare il rimborso dei contrassegni fiscali alla prova che essi sono stati distrutti o che i prodotti rubati non sono stati smerciati sul mercato dello Stato membro di rilascio di detti contrassegni, dal momento che sarebbe impossibile fornire tale prova.

61 Tuttavia, anche volendo supporre che ciò sia possibile, tale argomento non può essere accolto, poiché precisamente tale impossibilità dimostrerebbe la realtà del rischio di smercio di tali prodotti nello Stato membro di rilascio dei contrassegni fiscali e, di conseguenza, la realtà del rischio di utilizzo dei detti contrassegni, e renderebbe legittimo il rifiuto dello Stato membro di rimborsarne il costo.

62 Peraltro, esistono, oltre al furto, altre ipotesi di pagamento anticipato dell'accisa mediante apposizione di contrassegni fiscali di uno Stato membro cui non segue l'immissione in consumo in tale Stato membro, ad esempio qualora un operatore economico modifichi la destinazione dei prodotti. In un caso simile, l'operatore può provare che i contrassegni già apposti sono stati distrutti e può ottenere dallo Stato membro di rilascio dei detti contrassegni il rimborso dell'importo pagato per acquistarli.

63 Occorre aggiungere che non esiste alcun obbligo legale di apporre contrassegni fiscali sulle confezioni di prodotti soggetti ad accisa prima del loro svincolo dal regime sospensivo nello Stato membro di rilascio di detti contrassegni, poiché i diritti d'accisa per i detti prodotti non sono, per definizione, ancora divenuti esigibili. Anche se esigenze pratiche giustificano il fatto che un operatore faccia apporre i contrassegni fiscali, come ha fatto la Tuxedo nella causa principale, durante il processo di confezionamento dei prodotti soggetti ad accisa, mentre tali prodotti sono in regime sospensivo, si tratta nondimeno di una scelta effettuata liberamente e di cui l'operatore deve assumere le conseguenze in caso di furto dei detti prodotti.

64 Si deve pertanto risolvere la questione pregiudiziale nel senso che la direttiva 92/12 non osta alla normativa di uno Stato membro che escluda il rimborso dell'importo pagato per l'acquisto di contrassegni fiscali rilasciati da tale Stato membro qualora tali contrassegni siano stati apposti su prodotti soggetti ad accisa prima della loro immissione in consumo nel detto Stato membro, tali prodotti siano stati rubati in un altro Stato membro, il che implica il pagamento dei diritti d'accisa in quest'ultimo, e non sia stato dimostrato che i prodotti rubati non saranno smerciati nello Stato membro che ha rilasciato i detti contrassegni.

Sulle spese

65 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

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, come modificata dal regolamento (CE) del Consiglio 14 aprile 2003, n. 807, recante adeguamento alla decisione 1999/468/CE delle disposizioni relative ai comitati che assistono la Commissione nell'esercizio delle sue competenze di esecuzione previste negli atti del Consiglio adottati secondo la procedura di consultazione (unanimità), non osta alla normativa di uno Stato membro che escluda il rimborso dell'importo pagato per l'acquisto di contrassegni fiscali rilasciati da tale Stato membro qualora tali contrassegni siano stati apposti su prodotti soggetti ad accisa prima della loro immissione in consumo nel detto Stato membro, tali prodotti siano stati rubati in un altro Stato membro, il che implica il pagamento dei diritti d'accisa in quest'ultimo, e non sia stato dimostrato che i prodotti rubati non saranno smerciati nello Stato membro che ha rilasciato i detti contrassegni.

Firme