Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

24 febbraio 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 76/308/CEE – Articoli 6 e 8, nonché articolo 12, paragrafi da 1 a 3 – Assistenza reciproca in materia di recupero di taluni crediti – Accisa esigibile in due Stati membri per le medesime operazioni – Direttiva 92/12/CE – Articoli 6 e 20 – Immissione in consumo di prodotti – Falsificazione del documento amministrativo di accompagnamento – Irregolarità o infrazione commessa nel corso della circolazione di prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo del tributo – Svincolo irregolare di prodotti da un regime sospensivo – "Duplicazione della pretesa impositiva" relativa ai diritti di accisa – Controllo effettuato dai giudici dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita – Rifiuto della richiesta di assistenza presentata dalle autorità competenti di un altro Stato membro – Presupposti»

Nella causa C-95/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Corte suprema di cassazione (Italia), con ordinanza del 23 maggio 2018, pervenuta in cancelleria il 6 febbraio 2019, nel procedimento

Agenzia delle Dogane

contro

Silcompa SpA,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, M. Ilešič (relatore), E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da A. Grumetto, avvocato dello Stato;

– per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;

* Lingua processuale: l'italiano.

– per il governo svedese, da H. Shev, H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, J. Lundberg e A. Falk, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da C. Perrin e F. Tomat, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 ottobre 2020,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU 1976, L 73, pag. 18), come modificata dalla direttiva 2001/44/CE del Consiglio, del 15 giugno 2001 (GU 2001, L 175, pag. 17) (in prosieguo: la «direttiva 76/308»), in combinato disposto con l'articolo 20 della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1), come modificata dalla direttiva 92/108/CEE del Consiglio, del 14 dicembre 1992 (GU 1992, L 390, pag. 124) (in prosieguo: la «direttiva 92/12»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Agenzia delle Dogane (Italia) (in prosieguo: l'«Agenzia») e la Silcompa SpA, società produttrice di alcool etilico, con sede in Italia, in merito a due avvisi di pagamento adottati per il recupero di diritti di accisa, sulla base di una richiesta di assistenza presentata all'Agenzia dall'amministrazione tributaria ellenica, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 76/308, in relazione a vendite di alcool etilico dirette verso la Grecia, effettuate dalla Silcompa, tra il 1995 e il 1996, in regime di sospensione dell'accisa.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 76/308

3 Ai sensi del suo settimo considerando, la direttiva 76/308 mira, in particolare, a definire limitativamente le circostanze particolari che consentono all'autorità adita di non dare seguito alle richieste di assistenza presentate dall'autorità richiedente.

4 A termini del decimo considerando di tale direttiva, qualora, durante la procedura di recupero nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, il credito o il titolo che consente l'esecuzione del suo recupero, emesso nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente, sia contestato, l'azione oggetto della contestazione deve essere portata dall'interessato davanti all'istanza competente dello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente mentre l'autorità adita deve sospendere la procedura di esecuzione da essa iniziata, finché non intervenga la decisione di questa istanza competente.

5 Detta direttiva è applicabile, in forza del suo articolo 2, lettera f), a tutti i crediti relativi, in particolare, alle accise sull'alcool e sulle bevande alcoliche.

6 A termini dell'articolo 6 della medesima direttiva:

«1. Su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità adita procede, secondo le disposizioni legislative, regolamentari o amministrative applicabili per il ricupero dei crediti analoghi sorti nello Stato membro in cui essa ha sede, al ricupero dei crediti facenti oggetto di un titolo che ne permetta l'esecuzione.

2. A tal fine, ogni credito che sia oggetto di una domanda di ricupero è considerato credito dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, salva l'applicazione dell'articolo 12».

7 L'articolo 7, paragrafi 1 e 2, della direttiva 76/308 dispone quanto segue:

«1. La domanda di recupero di un credito che l'autorità richiedente inoltra all'autorità adita deve essere accompagnata da un esemplare ufficiale o da una copia certificata conforme del titolo che ne permette l'esecuzione, emesso nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente e, se del caso, dall'originale o da una copia certificata conforme di altri documenti necessari al recupero.

2. L'autorità richiedente può formulare una domanda di recupero soltanto:

a) se il credito o il titolo che ne permette l'esecuzione non sono contestati nello Stato membro in cui essa ha sede, fatto salvo il caso di cui all'articolo 12, paragrafo 2, secondo comma;

b) quando essa ha avviato, nello Stato membro in cui ha sede, le adeguate procedure di recupero che possono essere applicate in base al titolo di cui al paragrafo 1, e quando le misure adottate non porteranno al pagamento integrale del credito».

8 L'articolo 8 di tale direttiva è formulato come segue:

«1. Il titolo esecutivo per il recupero del credito è riconosciuto direttamente e trattato automaticamente come uno strumento che consente l'esecuzione di un credito dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita.

2. In deroga al paragrafo 1, il titolo esecutivo per il recupero del credito può essere, all'occorrenza e secondo le disposizioni in vigore nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, omologato, riconosciuto, completato o sostituito con un titolo che ne autorizzi l'esecuzione nel territorio di detto Stato membro.

Gli Stati membri si impegnano a ultimare l'omologazione, il riconoscimento, il completamento o la sostituzione del titolo entro tre mesi a decorrere dalla data di ricevimento della domanda di recupero, eccetto nei casi in cui si applica il terzo comma. Essi non possono essere rifiutati quando il titolo esecutivo è redatto correttamente. L'autorità adita comunica all'autorità richiedente i motivi che ostano all'osservanza del termine di tre mesi.

Nel caso in cui l'espletamento di una di queste formalità dia luogo a una contestazione relativa al credito e/o al titolo esecutivo per il recupero emesso dall'autorità richiedente, si applica l'articolo 12».

9 L'articolo 12, paragrafi da 1 a 3, della direttiva in parola così prevede:

«1. Se nel corso della procedura di ricupero un interessato contesta il credito o il titolo che ne permette l'esecuzione, emesso nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente, egli deve adire l'organo competente dello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente, in conformità delle norme di legge vigenti in quest'ultimo. Quest'azione è notificata dall'autorità richiedente all'autorità adita. Essa può inoltre essere notificata dall'interessato all'autorità adita.

2. Non appena l'autorità adita abbia ricevuto la notifica di cui al paragrafo 1, da parte dell'autorità richiedente o da parte dell'interessato, essa sospende la procedura di esecuzione in attesa della decisione dell'organo competente in materia, salvo domanda contraria formulata dall'autorità richiedente ai sensi del secondo comma. Se lo ritiene necessario, e fatto salvo l'articolo 13, essa può ricorrere a provvedimenti cautelari per garantire il ricupero, se le disposizioni legislative o regolamentari in vigore nello Stato membro in cui essa ha sede lo consentono per crediti analoghi.

In deroga al paragrafo 2, primo comma, l'autorità richiedente può, ai sensi delle disposizioni legislative, regolamentari e delle prassi amministrative vigenti nello Stato membro in cui essa ha sede, chiedere all'autorità adita di ricuperare un credito contestato, se le disposizioni legislative, regolamentari e le prassi amministrative vigenti nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita in questione consentono una tale azione. Se l'esito della contestazione risulta favorevole al debitore, l'autorità richiedente è tenuta alla restituzione di ogni importo recuperato unitamente ad ogni compensazione dovuta, secondo il diritto dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita.

3. Quando la contestazione riguarda i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, l'azione viene intrapresa davanti all'organo competente di questo Stato membro, in conformità delle disposizioni legislative e regolamentari ivi vigenti».

Direttiva 92/12

10 Il quarto considerando della direttiva 92/12 enuncia che, per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno, occorre che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri.

11 La direttiva è applicabile, conformemente al suo articolo 3, paragrafo 1, a livello dell'Unione europea, in particolare all'alcool e alle bevande alcoliche.

12 L'articolo 4 di detta direttiva prevede quanto segue:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

a) *depositario autorizzato*: la persona fisica o giuridica autorizzata dalla autorità competenti di uno Stato membro, nell'esercizio della sua professione, a fabbricare, trasformare, detenere, ricevere e spedire prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa in un deposito fiscale;

b) *deposito fiscale*: il luogo in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite dal depositario autorizzato, nell'esercizio della sua professione, in regime di sospensione dei diritti di accisa, merci soggette ad accisa, a determinate condizioni fissate dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale in questione;

c) *regime sospensivo*: il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione e alla circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti d'accisa;

(...)».

13 L'articolo 5, paragrafo 1, della medesima direttiva così dispone:

«I prodotti di cui all'articolo 3, paragrafo 1, sono sottoposti ad accisa al momento della loro fabbricazione nel territorio [dell'Unione], quale definito nell'articolo 2, o al momento della loro importazione in tale territorio».

14 Conformemente all'articolo 6, paragrafi 1 e 2, della direttiva 92/12:

«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. (...)».

15 L'articolo 15, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva dispone che, in via di principio, «la circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa deve aver luogo tra depositi fiscali».

16 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafi 3 e 4, di detta direttiva:

«3. I rischi inerenti alla circolazione [nell'Unione] sono coperti dalla garanzia prestata, come previsto all'articolo 13 dal depositario autorizzato speditore o, eventualmente, da una garanzia in solido tra lo speditore e il trasportatore. (...)

4. Fatto salvo l'articolo 20, la responsabilità del depositario autorizzato speditore e, se del caso, quella del trasportatore viene meno con la prova della presa in carico dei prodotti da parte del destinatario, in particolare con il documento di accompagnamento di cui all'articolo 18, alle condizioni stabilite dall'articolo 19».

17 Secondo l'articolo 18, paragrafo 1, della medesima direttiva:

«(...) [O]gni prodotto che è soggetto ad accisa e che circola in regime di sospensione tra i territori dei diversi Stati membri, compresi quelli che circolano per via marittima o aerea direttamente da un porto o aeroporto [dell'Unione] verso l'altro, è accompagnato da un documento rilasciato dallo speditore. Esso può essere un documento amministrativo o commerciale. (...)».

18 L'articolo 19, paragrafo 1, primo e terzo comma, della direttiva 92/12 dispone quanto segue:

«Le autorità fiscali degli Stati membri sono informate dagli operatori delle forniture spedite e ricevute mediante il documento o un riferimento al documento di cui all'articolo 18. Tale documento consta di quattro esemplari:

– un esemplare che lo speditore deve conservare;

– un esemplare per il destinatario;

– un esemplare che deve essere rinviato allo speditore per appuramento;

– un esemplare destinato alle autorità competenti dello Stato membro di destinazione.

(...)

Lo Stato membro di destinazione può prevedere che l'esemplare che deve essere rinviato allo speditore per appuramento sia autenticato o vidimato dalle proprie autorità. (…)».

19 L'articolo 19, paragrafi 2 e 3, di detta direttiva è così formulato:

«2. Qualora i prodotti soggetti ad accisa circolino in regime sospensivo a destinazione di un depositario autorizzato, di un operatore registrato o non registrato, un esemplare del documento amministrativo di accompagnamento o una copia del documento commerciale con le debite annotazioni è rinviato dal destinatario allo speditore per appuramento, non oltre i 15 giorni successivi al mese di ricevimento.

(...)

3. Il regime sospensivo di cui all'articolo 4, lettera c), è appurato vincolando i prodotti soggetti ad accisa in uno dei casi di cui all'articolo 5, paragrafo 2, e in conformità di detto paragrafo, previo ricevimento da parte dello speditore dell'esemplare di ritorno del documento amministrativo di accompagnamento o di una copia del documento commerciale in cui sia debitamente annotato che tali prodotti sono vincolati».

20 L'articolo 20 della direttiva in parola così recita:

«1. Nel 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.

Quando la riscossione dell'accisa è effettuata in uno Stato membro diverso da quello di partenza, lo Stato membro che procede alla riscossione ne informa le autorità competenti del paese di partenza.

2. Quando nel corso della circolazione, una infrazione o una irregolarità è stata accertata, senza che sia possibile stabilire il luogo in cui essa è stata commessa, la stessa si presume commessa nello Stato membro in cui è stata accertata.

3. Fatto salvo l'articolo 6, paragrafo 2, allorché i prodotti soggetti ad accisa non giungono a destinazione e non è possibile stabilire il luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione si è verificata, tale irregolarità od infrazione si considera commessa nello Stato membro di partenza, che procede alla riscossione dei diritti d'accisa all'aliquota in vigore alla data di spedizione dei prodotti, salvo prova, fornita entro un termine di 4 mesi a decorrere dalla data di spedizione dei prodotti stessi e ritenuta soddisfacente dalle autorità competenti, della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa. Gli Stati membri adottano le misure necessarie per far fronte a eventuali infrazioni o irregolarità e imporre sanzioni efficaci.

4. Se, prima della scadenza di un termine di tre anni dalla data del rilascio del documento di accompagnamento, si perviene a determinare lo Stato membro in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa, detto Stato membro procede alla riscossione dell'accisa all'aliquota in vigore alla data di spedizione delle merci. In tal caso, non appena sia fornita la prova di detta riscossione, l'accisa inizialmente riscossa viene rimborsata».

Diritto italiano

21 L'assistenza reciproca in materia di recupero di diritti di accisa è disciplinata nell'ordinamento italiano, in particolare, dal decreto legislativo 9 aprile 2003, n. 69 – Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise (supplemento ordinario alla GURI n. 87, del 14 aprile 2003; in prosieguo: il «decreto legislativo n. 69/2003»).

22 L'articolo 5 del decreto legislativo n. 69/2003, intitolato «Assistenza per il recupero dei crediti», prevede quanto segue:

«1. Su domanda dell'autorità richiedente, il Ministero dell'economia e delle finanze dà corso, sulla base dei titoli esecutivi ricevuti, al recupero dei crediti di cui all'articolo 1 sorti nello Stato membro in cui essa ha sede, secondo la normativa vigente per il recupero dei crediti analoghi sorti nel territorio nazionale; detti titoli, che hanno diretta ed immediata efficacia esecutiva, sono equiparati ai ruoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 [– Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito (supplemento ordinario alla GURI n. 268, del 16 ottobre 1976)].

2. L'autorità richiedente può formulare una domanda di recupero soltanto:

a) se il credito o il titolo che ne permette l'esecuzione non sono contestati nello Stato membro in cui essa ha sede, salva l'espressa volontà di procedere comunque al recupero in caso di contestazione;

b) quando essa ha avviato, nello Stato membro in cui ha sede, le procedure di recupero e nel caso in cui le misure adottate non porteranno al pagamento integrale del credito.

(...)».

23 L'articolo 6 di tale decreto legislativo, intitolato «Contestazioni del credito», così dispone:

«1. L'interessato che intende contestare il credito o il titolo esecutivo emesso nello Stato membro richiedente deve adire l'organo competente in tale Stato, ai sensi delle leggi ivi vigenti; in tale caso il Ministero dell'economia e delle finanze, ricevuta notifica dell'avvenuta impugnazione dall'autorità richiedente o dall'interessato, sospende, salvo istanza contraria formulata dalla stessa autorità richiedente, la procedura esecutiva fino alla decisione del predetto organo. Qualora la procedura di recupero del credito contestato sia stata comunque intrapresa a seguito della richiesta dell'autorità richiedente e l'esito della contestazione risulti favorevole al debitore, l'autorità richiedente è tenuta alla restituzione dell'importo recuperato unitamente ad ogni ulteriore somma dovuta, secondo la legislazione italiana. Se sulla contestazione si pronuncia un organo giurisdizionale, la cui decisione sia favorevole all'autorità richiedente e permetta il recupero del credito nello Stato medesimo, la procedura esecutiva riprende sulla base di tale decisione.

2. L'interessato che intende contestare gli atti della procedura esecutiva deve adire l'organo competente, secondo le disposizioni dell'ordinamento interno.

3. Lo Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente resta responsabile, nei confronti dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, delle spese e delle perdite conseguenti ad azioni riconosciute infondate, quanto all'esistenza del credito o alla validità del titolo emesso dall'autorità richiedente».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

24 Tra il 1995 e il 1996, la Silcompa vendeva alcool etilico, in regime di sospensione dei diritti di accisa, diretto in Grecia.

25 Nel mese di gennaio del 2000, in seguito ad un controllo effettuato dall'Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Italia), nell'ambito della procedura di cooperazione amministrativa prevista all'articolo 19 della direttiva 92/12, è stato accertato che i documenti amministrativi di accompagnamento (in prosieguo: i «DAA») delle partite di alcool spedite dalla Silcompa non erano mai stati ricevuti dalle autorità doganali elleniche ai fini del rilascio dei documenti ufficiali e che i timbri dell'ufficio doganale di Corinto (Grecia) figuranti sui DAA, trovati presso i locali della Silcompa, erano falsi. L'Agenzia, di conseguenza, ha emesso tre avvisi di pagamento per il recupero dei diritti di accisa non versati per complessivi EUR 6 296 495,47.

26 Avverso detti avvisi la Silcompa ha proposto ricorso dinanzi al Tribunale di Bologna (Italia), la cui decisione, favorevole alla Silcompa, è stata impugnata dall'Agenzia dinanzi alla Corte d'appello di Bologna (Italia). Secondo il giudice del rinvio, alla data della domanda di pronuncia pregiudiziale il procedimento relativo a tale ricorso era ancora pendente.

27 Inoltre, a seguito di una richiesta di informazioni inviata alla Silcompa, nell'aprile 2001, dalle autorità doganali elleniche al fine di ottenere chiarimenti in relazione alle operazioni relative alle partite di alcool di cui trattasi, e alla risposta della Silcompa a quest'ultima, tali autorità hanno informato l'Agenzia, nel febbraio 2004, che le forniture di prodotti spediti dalla Silcompa a un'impresa greca dovevano essere considerate irregolari.

28 Pertanto, il 27 marzo 2004, l'Ufficio delle Dogane di Reggio Emilia (Italia) ha emesso l'avviso di pagamento n. 6/2004, che copriva tanto le pretese impositive italiane derivanti dagli avvisi di pagamento emessi nel mese di gennaio 2000, menzionati al punto 25 della presente sentenza, quanto una rettifica fiscale supplementare pari a EUR 473 410,66, dovuta a seguito della comunicazione delle autorità doganali elleniche, del mese di febbraio 2004. La Silcompa ha contestato l'avviso di pagamento n. 6/2004 dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia (Italia). Tale procedimento è terminato, nel mese di settembre 2017, con la stipula di una transazione tra l'Agenzia e la Silcompa, che ha posto a carico di quest'ultima la somma complessiva di EUR 1 554 181,23 a titolo di credito rivendicato dall'amministrazione tributaria italiana.

29 Peraltro, nel mese di gennaio del 2005, l'ufficio doganale di Atene (Grecia) ha emesso, in relazione alle medesime operazioni di esportazione all'interno dell'Unione, due «atti di addebito delle accise», ritenendo che fosse stata dimostrata l'illegale immissione in consumo, nel territorio ellenico, dell'alcool etilico spedito dalla Silcompa a talune società «fantasma». Tale ufficio si è basato, secondo le affermazioni delle parti nel procedimento principale, sulle indagini penali che hanno dato luogo alla sentenza che aveva confermato in primo grado l'arrivo della merce della Silcompa presso gli operatori greci e la fraudolenta immissione al consumo di quest'ultima.

30 Il 31 gennaio 2005 l'amministrazione tributaria ellenica ha presentato, in forza dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 76/308, una richiesta di assistenza all'Agenzia per il recupero dei crediti relativi ai diritti di accisa considerati.

31 Il 13 settembre 2005 l'Agenzia, in quanto autorità adita competente, ha notificato alla Silcompa, in applicazione dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 69/2003, due avvisi di pagamento in via bonaria per importi pari a EUR 10 280 291,66 (avviso RP 05/14) e a EUR 64 218,25 (avviso RP 05/12), i quali sono oggetto del procedimento principale.

32 Il ricorso proposto dalla Silcompa avverso tali avvisi di pagamento è stato respinto in primo grado in quanto irricevibile dalla Commissione tributaria provinciale di Roma (Italia), per poi essere accolto dalla Commissione tributaria regionale del Lazio (Italia), investita di un appello proposto dalla Silcompa, che ha dedotto l'assenza di notifica da parte delle autorità elleniche degli «atti prodromici» e l'insufficienza di motivazione di detti avvisi di pagamento, in quanto questi ultimi non menzionavano le procedure avviate in parallelo in Italia relative al recupero dei diritti di accisa sulle medesime operazioni di esportazione.

33 L'Agenzia ha proposto, pertanto, ricorso per cassazione dinanzi alla Corte suprema di cassazione (Italia).

34 Il giudice del rinvio si chiede in particolare se, nell'ambito di un ricorso relativo alla procedura esecutiva avviata nel contesto dell'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti relativi a diritti di accisa, possa configurarsi un'«eventuale duplicazione della pretesa impositiva», dal momento che domande fondate sui medesimi fatti generatori dell'accisa sono state presentate parallelamente nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente e in quello in cui ha sede l'autorità adita.

35 Pur ammettendo che, in forza dell'articolo 12 della direttiva 76/308, quando la contestazione riguarda i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, l'azione è intrapresa dinanzi all'organo competente di questo Stato membro mentre, quando la contestazione riguarda il credito o il titolo che ne consente l'esecuzione, l'azione è intrapresa dinanzi all'organo competente nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente, il giudice del rinvio ricorda che, conformemente all'articolo 20, paragrafo 4, della direttiva 92/12, l'accisa inizialmente riscossa in uno Stato membro è rimborsata se si perviene a determinare lo Stato membro in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa. Tuttavia, secondo detta disposizione, una siffatta determinazione dello Stato membro in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata effettivamente commessa dovrebbe avvenire prima della scadenza di un termine di tre anni dalla data del rilascio del DAA, termine che, nel caso di specie, sarebbe maturato da tempo.

36 A tale riguardo, il giudice del rinvio si chiede, in particolare, se, nell'ambito della procedura di recupero, prevista all'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 76/308, volta ad attuare una richiesta di assistenza presentata sul fondamento dell'articolo 6, paragrafo 1, della stessa, debbano altresì essere esaminati, quantomeno nelle circostanze particolari che caratterizzano il procedimento principale, i presupposti di cui all'articolo 20 della direttiva 92/12, quali il luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa. Si tratta, infatti, secondo tale giudice, di un esame che non pare investire il credito o il titolo estero, come previsto dall'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva 76/308, ma che riguarda la legittimità della richiesta di assistenza e, di conseguenza, quella di tutti i provvedimenti esecutivi di tale credito.

37 In tali circostanze, la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il disposto di cui all'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva [76/308], in relazione all'articolo 20 della direttiva [92/12,] possa essere interpretato nel senso che, nel giudizio avviato avverso gli atti esecutivi di riscossione, possa costituire oggetto di disamina, ed eventualmente in quali limiti, il presupposto del luogo (di effettiva immissione in consumo) in cui l'irregolarità o l'infrazione sia stata effettivamente commessa qualora, come nell'ipotesi in giudizio, la medesima pretesa, fondata sulle stesse ed uniche operazioni di esportazione, venga avanzata, autonomamente, nei confronti del contribuente dallo Stato richiedente e dallo Stato adito, e presso quest'ultimo siano pendenti, contemporaneamente, sia il giudizio sulla pretesa interna sia quello sull'attività di riscossione per l'altro Stato, assumendo un tale accertamento valore ostativo alla richiesta di assistenza e, dunque, a tutti gli atti esecutivi».

Procedimento dinanzi alla Corte

38 Il 22 ottobre 2019 la Corte ha inviato una richiesta di informazioni al giudice del rinvio concernente il quadro materiale e giuridico della controversia principale.

39 Il 31 dicembre 2019 il giudice del rinvio ha risposto a tale richiesta di informazioni.

40 L'udienza di discussione, il cui svolgimento era stato fissato al 26 marzo 2020, è stata annullata, a causa della crisi sanitaria e delle incertezze che quest'ultima ha fatto gravare sulla data in cui la Corte avrebbe potuto riprendere la sua attività giurisdizionale in condizioni normali, e i quesiti che erano stati posti ai fini di una risposta orale sono stati trasformati in quesiti ai quali rispondere per iscritto. I governi italiano, spagnolo e svedese nonché la Commissione europea hanno risposto ai quesiti nel termine impartito dalla Corte.

Sulla questione pregiudiziale

41 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 76/308, in combinato disposto con l'articolo 20 della direttiva 92/12, debba essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un'azione di contestazione riguardante i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, l'organo competente di tale Stato membro può rifiutare di accogliere la domanda di recupero dei diritti di accisa, presentata dalle autorità competenti di un altro Stato membro, per quanto riguarda prodotti irregolarmente svincolati da un regime sospensivo, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 92/12, e fondata sulle medesime operazioni di esportazione che sono già oggetto del recupero dei diritti di accisa nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita.

42 Nel caso di specie, fondandosi sulle irregolarità commesse nel corso di una stessa serie di operazioni di esportazione in regime di sospensione dei diritti di accisa risalenti agli anni 1995 e 1996, le autorità di due Stati membri, vale a dire la Repubblica italiana e la Repubblica ellenica, si ritengono competenti, ai sensi dell'articolo 20 della direttiva 92/12, a reclamare i diritti di accisa che gravano su tali operazioni.

43 Ciò premesso, va osservato, in via preliminare, che la direttiva 76/308 è stata abrogata e codificata dalla direttiva 2008/55/CE del Consiglio, del 26 maggio 2008, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU 2008, L 150, pag. 28), la quale è stata a sua volta abrogata e sostituita dalla direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure (GU 2010, L 84, pag. 1). Inoltre, la direttiva 92/12 è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12). Tuttavia, tenuto conto della data dei fatti di cui alla controversia principale, il presente rinvio pregiudiziale è esaminato alla luce delle direttive 76/308 e 92/12.

44 Per quanto riguarda, in primo luogo, la direttiva 92/12, quest'ultima ha inteso fissare un certo numero di regole quanto alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, quali l'alcool e le bevande alcoliche, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della stessa, e ciò, segnatamente, come risulta dal suo quarto considerando, al fine di assicurare che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri. Tale armonizzazione consente, in linea di principio, di evitare le doppie imposizioni nelle relazioni tra Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 5 marzo 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

45 A tale riguardo, l'articolo 20 della direttiva 92/12 mira, in particolare, a determinare lo Stato membro che è il solo autorizzato a riscuotere i diritti di accisa sui prodotti interessati qualora siano state commesse, nel corso della circolazione, un'irregolarità o un'infrazione (v., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, punto 46, e del 13 dicembre 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punto 44).

46 Il fatto generatore del tributo, ai sensi della direttiva 92/12, è costituito, conformemente all'articolo 5, paragrafo 1, della stessa, dalla fabbricazione nel territorio dell'Unione dei prodotti soggetti ad accisa o dalla loro importazione in tale territorio (sentenza del 5 aprile 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, punto 29).

47 Per contro, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 92/12, l'accisa diviene esigibile, in particolare, all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti soggetti ad accisa. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, secondo comma, lettera a), di tale direttiva, detta nozione include altresì lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo, definito all'articolo 4, lettera c), della medesima direttiva (v., in tal senso, sentenze del 5 aprile 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, punti 30, 31, da 34 a 36; del 12 dicembre 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, punti 42 e 43, nonché del 13 dicembre 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punto 29).

48 Conformemente all'articolo 4, lettera c), della direttiva 92/12 il regime sospensivo costituisce un regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione e alla circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti d'accisa.

49 Un siffatto regime è caratterizzato dalla circostanza che i diritti di accisa concernenti i prodotti in esso rientranti non sono ancora esigibili, benché il fatto generatore dell'imposizione si sia già realizzato. Pertanto, per quanto concerne i prodotti soggetti ad accisa, tale regime opera il rinvio della sua esigibilità fino a che non sia soddisfatta una condizione di esigibilità, come quella descritta al punto 47 della presente sentenza (v., per analogia, sentenza del 28 gennaio 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

50 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 92/12, la circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa deve essere effettuata, in linea di principio, tra depositi fiscali, definiti all'articolo 4, lettera b), di tale direttiva e gestiti dai depositari autorizzati, ai sensi dell'articolo 4, lettera a), di quest'ultima.

51 A termini dell'articolo 15, paragrafo 4, di detta direttiva, fatto salvo l'articolo 20 della stessa, la responsabilità del depositario autorizzato speditore viene meno con la prova della presa in carico dei prodotti da parte del destinatario, in particolare con il DAA di cui all'articolo 18 della medesima direttiva, alle condizioni stabilite al suo articolo 19.

52 Pertanto, il legislatore dell'Unione ha conferito un ruolo centrale al depositario autorizzato, nell'ambito della procedura di circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e sottoposti ad un regime sospensivo, il che si traduce in un regime di responsabilità per tutti i rischi inerenti a tale circolazione. Detto depositario è, di conseguenza, designato come soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione, che determini l'esigibilità di tali diritti, sia stata commessa nel corso della circolazione di detti prodotti. Tale responsabilità è, inoltre, di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica (v., in tal senso, sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punti 31 e 32).

53 Nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione sia stata commessa nel corso della circolazione e comporti l'esigibilità dell'accisa, l'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 92/12 attribuisce la facoltà di riscossione dei diritti di accisa, in via principale, allo Stato membro del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata commessa.

54 Se, invece, il luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa non può essere stabilito, l'articolo 20, paragrafi 2 e 3, di tale direttiva prevede delle presunzioni per quanto riguarda la determinazione di tale luogo, rispettivamente, a favore dello Stato membro in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata accertata o, allorché i prodotti soggetti ad accisa non giungono a destinazione e non è possibile stabilire il luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione si è verificata, a favore dello «Stato membro di partenza».

55 Peraltro, come osservato dalla Commissione e rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 54 delle sue conclusioni, l'articolo 20, paragrafo 4, della direttiva 92/12 prevede un meccanismo detto «correttivo», che consente di determinare lo Stato membro in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata effettivamente

commessa, prima della scadenza di un termine di tre anni dalla data del rilascio del DAA, conformemente all'articolo 18, paragrafo 1, e all'articolo 19, paragrafo 1, della stessa. In tal caso, non appena sia stata fornita la prova di detta riscossione, l'accisa inizialmente riscossa da un altro Stato membro, sul fondamento dell'articolo 20, paragrafi 2 e 3, di tale direttiva, viene rimborsata.

56 Pertanto, tale meccanismo correttivo previsto all'articolo 20, paragrafo 4, della direttiva 92/12 riguarda non già la situazione di un conflitto di competenze tra, da un lato, uno Stato membro in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa nel corso della circolazione di prodotti sottoposti ad accisa per la quale la stessa è esigibile e, dall'altro, uno Stato membro in cui, successivamente, ha avuto luogo un'immissione in consumo di tali prodotti ma, come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 63 delle sue conclusioni, l'ipotesi in cui è chiaro che il luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa si trova in uno Stato membro diverso da quello inizialmente determinato.

57 Nel caso di specie, come risulta dall'ordinanza di rinvio, nel mese di gennaio 2000 le autorità doganali italiane hanno constatato il mancato appuramento del regime sospensivo, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 3, della direttiva 92/12, in quanto i DAA che la Silcompa aveva ricevuto, per quanto riguarda le forniture di prodotti spediti, erano viziati da irregolarità dal momento che i timbri dell'ufficio doganale di Corinto (Grecia), ivi apposti, erano falsi.

58 Tuttavia, l'ordinanza di rinvio non precisa se, ai fini del recupero dell'accisa, tali autorità doganali abbiano potuto effettivamente stabilire che l'irregolarità consistente nell'apposizione di falsi timbri doganali ellenici fosse stata commessa in Italia, così da fondarsi sull'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 92/12, oppure se le stesse abbiano dovuto applicare una delle presunzioni di cui all'articolo 20, paragrafi 2 e 3, di tale direttiva.

59 Peraltro, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 62 delle sue conclusioni, la Corte non dispone di elementi concreti per valutare l'eventuale commissione dell'infrazione o dell'irregolarità nel territorio di uno Stato membro diverso da quello della Repubblica italiana. La commercializzazione illegale nel territorio ellenico dell'alcool etilico spedito dalla Silcompa deve certamente essere considerata quale infrazione o irregolarità dei prodotti di cui trattasi, ma può anche essere ritenuta una mera conseguenza dell'infrazione o dell'irregolarità commessa precedentemente in Italia, circostanza che spetta al giudice del rinvio determinare.

60 In funzione di una siffatta determinazione, sono configurabili due ipotesi.

61 La prima ipotesi riguarda il caso di una pluralità di infrazioni o di irregolarità.

62 In un caso del genere, in una situazione in cui più infrazioni o irregolarità siano state commesse consecutivamente nel territorio di più Stati membri, due o addirittura più Stati membri si considerano competenti, sul fondamento della direttiva 92/12, a riscuotere i diritti di accisa risultanti da un'infrazione o da un'irregolarità commessa nei loro rispettivi territori.

63 Tuttavia, la Corte ha dichiarato che non si può validamente sostenere che il legislatore dell'Unione intendesse privilegiare la prevenzione degli abusi e delle frodi consentendo, in generale, a tutti gli Stati membri, interessati da un trasporto irregolare di prodotti soggetti ad accisa, di procedere alla riscossione di quest'ultima (v., in tal senso, sentenza del 5 marzo 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, punto 27).

64 Parimenti, in una situazione che implichi uno svincolo irregolare dal regime sospensivo, avvenuto in uno Stato membro, che comporti, conformemente all'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 92/12, un'immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa nonché, successivamente, un'immissione in consumo effettiva in un altro Stato membro, non si può ammettere che quest'ultimo possa anch'esso riscuotere i diritti di accisa in relazione alle stesse operazioni di esportazione.

65 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle sue conclusioni, conformemente all'impianto sistematico della direttiva 92/12, l'immissione in consumo dei prodotti soggetti ad accisa non può che aver luogo una sola volta. Ne consegue che, sebbene, nella prassi, più infrazioni o irregolarità possano verificarsi in successione in diversi Stati membri, nel corso della circolazione di uno stesso prodotto soggetto ad accisa, solo la prima di esse, vale a dire quella che ha avuto come conseguenza lo svincolo dei prodotti nel corso della circolazione dal regime sospensivo dei diritti di accisa, deve essere presa in considerazione ai fini dell'applicazione dell'articolo 20 di tale direttiva, nella misura in cui una siffatta infrazione o una siffatta irregolarità ha avuto l'effetto di immettere i prodotti in consumo, ai sensi dell'articolo 6 della medesima.

66 La seconda ipotesi configurabile riguarda il caso in cui le autorità di uno Stato membro si siano fondate su una delle presunzioni di cui all'articolo 20, paragrafi 2 e 3, della direttiva 92/12 e in cui le autorità di un altro Stato membro accertino che l'infrazione o l'irregolarità sia stata effettivamente commessa in quest'ultimo Stato membro. In un'ipotesi del genere, le autorità di tali Stati membri procedono all'applicazione del meccanismo correttivo di cui all'articolo 20, paragrafo 4, di tale direttiva, nel rispetto delle condizioni previste a tal fine entro un termine di tre anni dalla data del rilascio del DAA, conformemente all'articolo 18, paragrafo 1, e all'articolo 19, paragrafo 1, di detta direttiva.

67 Una volta trascorso detto termine di tre anni, nessuno Stato membro, diverso da quello che si è fondato su una di tali presunzioni previste all'articolo 20, paragrafi 2 e 3, della direttiva 92/12, può più validamente avvalersi della competenza prevista all'articolo 20, paragrafo 4, della stessa direttiva.

68 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la direttiva 76/308, occorre ricordare, da un lato, che la medesima stabilisce norme comuni relative all'assistenza reciproca al fine di garantire il recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi e tasse (v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

69 Ai sensi del suo articolo 2, lettera f), detta direttiva si applica, in particolare, alle accise sull'alcool e sulle bevande alcoliche.

70 Peraltro, per quanto riguarda le norme relative all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti relativi in particolare ai diritti di accisa, occorre ricordare che l'articolo 12, paragrafi 1 e 3, della direttiva 76/308 prevede una ripartizione, tra gli organi dello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente e quelli dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, delle competenze a conoscere delle controversie vertenti, rispettivamente, sul credito o sul titolo che consente il suo recupero e sui provvedimenti esecutivi stessi (v., in tal senso, sentenza del 14 gennaio 2010, Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, punto 37).

71 Tale ripartizione delle competenze è il corollario del fatto che il credito e il titolo che consente l'esecuzione del suo recupero vengono emessi sulla base del diritto vigente nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente mentre, per i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, quest'ultima applica, in forza degli articoli 5 e 6 della direttiva 76/308, le disposizioni previste dal proprio diritto nazionale per atti corrispondenti, poiché tale autorità è quella che si trova nella migliore posizione per valutare la legittimità di un atto alla luce del suo diritto nazionale (sentenza del 14 gennaio 2010, Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, punto 40).

72 È per tale motivo che, conformemente all'articolo 8, paragrafo 1, della direttiva 76/308, il titolo esecutivo per il recupero del credito è riconosciuto direttamente e trattato automaticamente come uno strumento che consente l'esecuzione di un credito dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita (v., in tal senso, sentenza del 14 gennaio 2010, Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, punto 36).

73 Detta ripartizione delle competenze è altresì un'espressione del principio della fiducia reciproca tra le autorità nazionali interessate (v., per analogia, per quanto riguarda la direttiva 2010/24, sentenza del 26 aprile 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282, punti da 40 a 46).

74 Ne consegue che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 76 e 77 delle sue conclusioni, le autorità dello Stato membro adito non possono rimettere in discussione la valutazione delle autorità dello Stato membro richiedente relativa al luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata commessa, poiché una siffatta valutazione fa parte dell'oggetto stesso del credito di cui lo Stato membro richiedente chiede il recupero e rientra quindi nella sua esclusiva competenza.

75 Tuttavia, occorre, da un lato, rilevare che la direttiva 76/308, nonché la giurisprudenza ad essa relativa, non riguarda una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, nella quale vengono fatti valere due crediti concorrenti fondati, in sostanza, sulle stesse operazioni di esportazione, l'uno accertato da un organo dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita e l'altro accertato da un organo dello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente e che beneficia, nel primo Stato membro, di un trattamento nazionale. Infatti, le norme sulla ripartizione delle competenze in una situazione del genere sono previste nella direttiva 92/12.

76 Dall'altro lato, occorre ricordare che la Corte ha dichiarato che, in via eccezionale, gli organi dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita sono autorizzati a verificare se l'esecuzione del titolo sia atta a ledere, in particolare, l'ordine pubblico di tale Stato membro e, eventualmente, a non accordare in tutto o in parte l'assistenza o a subordinarla al rispetto di talune condizioni (v., in tal senso, sentenze del 14 gennaio 2010, Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, punto 42, e del 26 aprile 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282, punto 47).

77 Infatti, in ragione del trattamento nazionale riconosciuto, in forza degli articoli 6 e 8 della direttiva 76/308, al credito oggetto di una domanda di recupero nonché al titolo esecutivo che consente il recupero dello stesso, è difficilmente concepibile che ad un siffatto titolo sia data esecuzione nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita se tale esecuzione sia atta a ledere l'ordine pubblico di quest'ultimo (v., in tal senso, sentenza del 14 gennaio 2010, Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, punto 43, e, per quanto riguarda la direttiva 2010/24, sentenza del 26 aprile 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282, punto 48).

78 Parimenti, nonostante tale trattamento nazionale, è difficilmente concepibile che al titolo esecutivo che consente il recupero del credito sia data esecuzione nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita se detta esecuzione è tale da condurre ad una situazione in cui si potrebbe procedere, in violazione della direttiva 92/12, alla doppia riscossione dei diritti di accisa gravanti sostanzialmente sulle stesse operazioni relative ai medesimi prodotti.

79 Al fine di evitare che si verifichi una situazione del genere, è necessario consentire all'organo competente dello stesso Stato membro di rifiutare l'esecuzione di tale titolo.

80 Adottare una soluzione contraria equivarrebbe ad ammettere che, in uno stesso sistema nazionale, possano coesistere due decisioni definitive riguardanti l'imposizione degli stessi prodotti soggetti ad accisa, una fondata sul loro svincolo irregolare dal regime sospensivo e l'altra fondata sulla loro successiva immissione in consumo.

81 Poiché dall'ordinanza di rinvio risulta che sono tuttora pendenti il procedimento fondato sullo svincolo irregolare dal regime sospensivo e quello relativo alla richiesta di assistenza, il giudice del rinvio dovrebbe, in linea di principio, in un primo momento, sospendere il giudizio per quanto riguarda il procedimento relativo alla richiesta di assistenza, fino a quando non sia definito il procedimento sullo svincolo irregolare dal regime sospensivo, e, in un secondo momento, soltanto nel caso in cui esista,

nello Stato membro adito, una decisione giudiziaria definitiva riguardante l'imposizione di prodotti soggetti ad accisa che siano gli stessi di quelli di cui al titolo esecutivo dello Stato membro richiedente, tale giudice potrà rifiutarsi di accordare l'assistenza.

82 Tale interpretazione non può essere rimessa in discussione dal fatto che, al punto 55 della sentenza del 13 dicembre 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788), la Corte ha considerato che, 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 di accisa in un unico Stato membro, cioè quello in cui avviene l'immissione in consumo, il legislatore dell'Unione non ha fatto assurgere a principio assoluto la prevenzione della doppia imposizione.

83 Infatti, siffatta motivazione si inscrive nel particolare contesto materiale del procedimento che ha dato luogo a tale sentenza, che riguardava l'ipotesi di uno svincolo illegale dal regime sospensivo a causa del furto dei prodotti sui quali erano stati apposti, nello «Stato membro di partenza», contrassegni fiscali aventi, come risulta dal punto 32 di detta sentenza, un valore intrinseco che li distingue da una semplice quietanza attestante il pagamento di una somma di denaro alle autorità fiscali dello Stato membro di rilascio di tali contrassegni (v., in tal senso, sentenza del 5 marzo 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, punti 28 e 29).

84 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 76/308, in combinato disposto con l'articolo 20 della direttiva 92/12, deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un'azione di contestazione riguardante i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, l'organo competente di tale Stato membro può rifiutare di accogliere la domanda di recupero dei diritti di accisa, presentata dalle autorità competenti di un altro Stato membro, per quanto riguarda prodotti irregolarmente svincolati da un regime sospensivo, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 92/12, qualora tale domanda sia fondata sui fatti riguardanti le medesime operazioni di esportazione che siano già oggetto di un recupero dei diritti di accisa nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita.

Sulle spese

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

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

L'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure, come modificata dalla direttiva 2001/44/CE del Consiglio, del 15 giugno 2001, in combinato disposto con l'articolo 20 della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, come modificata dalla direttiva 92/108/CEE del Consiglio, del 14 dicembre 1992, deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un'azione di contestazione riguardante i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, l'organo competente di tale Stato membro può rifiutare di accogliere la domanda di recupero dei diritti di accisa, presentata dalle autorità competenti di un altro Stato membro, per quanto riguarda prodotti irregolarmente svincolati da un regime sospensivo, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, qualora tale domanda sia fondata sui fatti riguardanti le medesime operazioni di esportazione che siano già oggetto di un recupero dei diritti di accisa nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita.

Regan Ilešič Juhász

Lycourgos Jarukaitis

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 24 febbraio 2021.

Il cancelliere
A. Calot Escobar

Il presidente della Quinta Sezione
E. Regan