Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

9 giugno 2022 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 11 – Rimborso dei diritti di accisa applicabile ai prodotti sottoposti ad accisa che sono stati immessi in consumo – Direttiva 2011/64/UE – Articolo 17, primo comma, lettera b) – Rimborso dell'accisa già versata, mediante contrassegni fiscali apposti sui tabacchi lavorati distrutti sotto sorveglianza amministrativa – Obbligo degli Stati membri di adottare una normativa che preveda il rimborso dei diritti di accisa per il tabacco lavorato immesso in commercio e distrutto sotto sorveglianza doganale – Assenza»

Nella causa C-55/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), con decisione del 6 gennaio 2021, pervenuta in cancelleria il 28 gennaio 2021, nel procedimento

Direktor na Agentsia «Mitnitsi»

contro

«IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da I. Jarukaitis, presidente di sezione, M. Ilešič (relatore) e Z. Csehi, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il Direktor na Agentsia «Mitnitsi», da P. Tonev;

– per la «IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD, da T. Nenov e D. Vuchkov, advokati;

– per il governo bulgaro, da M. Georgieva e L. Zaharieva, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il bulgaro.

– per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da V. Bozhilova e C. Perrin, in qualità di agenti,

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 dell'articolo 11 della 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), e dell'articolo 17, primo comma, lettera b), della direttiva 2011/64/UE del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato (GU 2011, L 176, pag. 24).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Direktor na Agentsia «Mitnitsi» (direttore dell'Agenzia delle dogane, Bulgaria) (in prosieguo: il «direttore dell'Agenzia») e la «IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD, con sede in Bulgaria (in prosieguo: la «Imperial»), in merito al rimborso delle accise.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2008/118

3 Ai sensi dei considerando 8, 9 e 31 della direttiva 2008/118:

«(8) Poiché ai fini del corretto funzionamento del mercato interno rimane necessario che la nozione di accisa e le condizioni di esigibilità dell'accisa siano uguali in tutti gli Stati membri, occorre precisare a livello comunitario il momento in cui i prodotti soggetti ad accisa sono immessi in consumo e chi è il debitore dell'accisa.

(9) Poiché l'accisa è un'imposta gravante sul consumo di determinati prodotti, essa non dovrebbe essere riscossa relativamente a prodotti sottoposti ad accisa che, in talune circostanze, siano stati distrutti o irrimediabilmente perduti.

(...)

(31) Gli Stati membri dovrebbero poter prevedere che i prodotti immessi in consumo siano muniti di contrassegni fiscali o di contrassegni nazionali (...). L'uso di tali contrassegni non dovrebbe ostacolare in alcun modo gli scambi [all'interno dell'Unione].

Poiché l'uso di detti contrassegni non dovrebbe dar luogo ad un duplice onere fiscale, occorre precisare che qualsiasi importo pagato o garantito per ottenerli è oggetto di rimborso, sgravio o svincolo da parte dello Stato membro che li ha rilasciati se l'accisa è divenuta esigibile ed è stata riscossa in un altro Stato membro.

Tuttavia, per evitare abusi, gli Stati membri che hanno rilasciato detti contrassegni dovrebbero poter subordinare il rimborso, lo sgravio o lo svincolo alla presentazione della prova che i contrassegni siano stati tolti o distrutti».

4 L'articolo 1, paragrafo 1, di tale direttiva prevede quanto segue:

«La presente direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei seguenti prodotti ("prodotti sottoposti ad accisa"):

(...)

c) tabacchi lavorati di cui alle direttive 95/59/CE [del Consiglio, del 27 novembre 1995, relativa alle imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati (GU 1995, L 291, pag. 40)], 92/79/CEE [del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette (GU 1992, L 316, pag. 8)] e 92/80/CEE [del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette (GU 1992, L 316, pag. 10)]».

5 L'articolo 2 della direttiva 2008/118 enuncia quanto segue:

«I prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta all'atto:

a) della loro fabbricazione (...) nel territorio [dell'Unione];

b) della loro importazione nel territorio [dell'Unione]».

6 L'articolo 4 di tale direttiva così dispone:

«Ai fini della presente direttiva e delle relative disposizioni di applicazione si intende per:

1) "depositario autorizzato" la persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti di uno Stato membro, nell'esercizio della sua attività, a fabbricare, trasformare, detenere, ricevere o spedire prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa in un deposito fiscale;

(...)

7) "regime di sospensione dall'accisa" un regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione o alla circolazione di prodotti sottoposti ad accisa non soggetti ad una procedura doganale sospensiva o ad un regime doganale sospensivo, in sospensione dall'accisa;

(...)

11) “deposito fiscale” un luogo in cui prodotti sottoposti ad accisa sono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti in regime di sospensione dall’accisa da un depositario autorizzato nell’esercizio della sua attività e nel rispetto di determinate condizioni stabilite dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale».

7 Il capo II di tale direttiva, rubricato «Esigibilità, rimborso, esenzione dall’accisa», contiene tre sezioni. Nella sezione 1, intitolata «Momento e luogo di esigibilità», figurano gli articoli da 7 a 10 della stessa.

8 Ai sensi dell’articolo 7 della direttiva in parola:

«1. L’accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell’immissione in consumo.

2. Ai fini della presente direttiva, per “immissione in consumo” si intende:

a) lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall’accisa;

(...)

4. La distruzione totale o la perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall’accisa per una causa inerente alla natura stessa di tali prodotti, per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all’autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro, non è considerata immissione in consumo.

Ai fini della presente direttiva, si considera che i prodotti abbiano subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando sono inutilizzabili come prodotti sottoposti ad accisa.

La distruzione totale o la perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in questione deve essere comprovata in un modo che sia ritenuto soddisfacente dalle autorità competenti dello Stato membro nel luogo in cui si è verificata la distruzione totale o la perdita irrimediabile o, quando non è possibile determinare il luogo in cui si è verificata la perdita, nel luogo in cui è stata scoperta.

5. Ogni Stato membro fissa le proprie norme e condizioni per la definizione delle perdite menzionate nel paragrafo 4».

9 L’articolo 11, contenuto nella sezione 2, intitolata «Rimborso e sgravio», del capo II della direttiva 2008/118, prevede quanto segue:

«Oltre ai casi (...) previsti dalle direttive di cui all’articolo 1, l’accisa su prodotti sottoposti ad accisa immessi in consumo può, su richiesta di un interessato, essere oggetto di rimborso o sgravio da parte delle autorità competenti dello Stato membro in cui tali prodotti sono stati immessi in consumo nei casi stabiliti dagli Stati membri e alle condizioni che gli Stati membri fissano per impedire ogni possibile evasione o abuso.

(...)».

10 L’articolo 15, paragrafo 2, di tale direttiva prevede quanto segue:

«La fabbricazione, la trasformazione e la detenzione dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione di accisa hanno luogo in un deposito fiscale».

11 L'articolo 39 di detta direttiva così dispone:

«1. Fatto salvo l'articolo 7, paragrafo 1, gli Stati membri possono prescrivere che i prodotti sottoposti ad accisa siano muniti di contrassegni fiscali (...) nel momento in cui sono immessi in consumo nel loro territorio (...).

(...)

3. Ferme restando le disposizioni da essi stabilite per assicurare la corretta applicazione del presente articolo ed evitare qualsiasi evasione, elusione o abuso, gli Stati membri assicurano che i contrassegni di cui al paragrafo 1 non creino ostacoli alla libera circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa.

Quando tali contrassegni sono apposti su prodotti sottoposti ad accisa, qualsiasi importo pagato o garantito per ottenerli, ad eccezione delle spese di emissione, è oggetto di rimborso, sgravio o svincolo da parte dello Stato membro che li ha rilasciati se l'accisa è divenuta esigibile ed è stata riscossa in un altro Stato membro.

Lo Stato membro che ha rilasciato tali contrassegni può tuttavia subordinare il rimborso, lo sgravio o lo svincolo dell'importo pagato o garantito alla presentazione della prova, ritenuta soddisfacente dalle autorità competenti, che essi siano stati rimossi o distrutti».

Direttiva 2011/64

12 Ai sensi dei considerando 2, 15 e 16 della direttiva 2011/64:

«(2) La normativa dell'Unione in materia di tassazione dei prodotti del tabacco deve garantire il corretto funzionamento del mercato interno e, al contempo, un livello elevato di protezione della salute, come richiesto dall'articolo 168 [TFUE], tenendo presente che i prodotti del tabacco possono nuocere gravemente alla salute e che l'Unione è parte della convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità per il controllo del tabacco (FCTC). (...)

(...)

(15) (...) Un certo livello di convergenza delle aliquote fiscali applicate negli Stati membri contribuirebbe a ridurre le frodi e il contrabbando nell'Unione.

(16) Tale convergenza contribuirebbe anche a garantire un elevato livello di protezione della salute umana. Gli oneri fiscali sono infatti uno dei principali elementi del prezzo dei prodotti del tabacco, che a sua volta influenza le preferenze dei fumatori. Le frodi e il contrabbando riducono l'incidenza della fiscalità sui livelli di prezzo, in particolare delle sigarette e del tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare sigarette, compromettendo così il raggiungimento degli obiettivi di controllo del tabacco e di protezione della salute».

13 L'art. 1 di tale direttiva così prevede:

«La presente direttiva stabilisce taluni principi generali di armonizzazione della struttura e delle aliquote dell'accisa che gli Stati membri applicano ai tabacchi lavorati».

14 L'articolo 16, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce quanto segue:

«Le modalità di riscossione dell'accisa sono armonizzate al più tardi nella fase finale di armonizzazione dell'accisa. Nel corso della tappa precedente, l'accisa è in linea di massima riscossa a mezzo di marche fiscali. (...)».

15 L'articolo 17 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Possono essere esentati dall'accisa od ottenere il rimborso dell'accisa già versata, i tabacchi lavorati:

a) denaturati usati a fini industriali od orticoli;

b) distrutti sotto sorveglianza amministrativa;

c) destinati esclusivamente a prove scientifiche e a prove relative alla qualità dei prodotti;

d) riutilizzati dal produttore.

Gli Stati membri stabiliscono le condizioni e le formalità cui sono sottoposti le esenzioni o i rimborsi di cui al presente articolo».

16 La direttiva 2011/64 ha codificato e abrogato le direttive 92/79, 92/80 e 95/59, con effetto dal 1º gennaio 2011. Conformemente al suo articolo 21, secondo comma, i riferimenti alle direttive abrogate si intendono fatti a tale direttiva.

Diritto bulgaro

17 L'articolo 25 dello Zakon za aktsizite i danachnite skladove (legge sulle accise e i depositi fiscali, DV n. 91, del 15 novembre 2005), nella sua versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: lo «ZADS»), così dispone:

«(1) Fino all'immissione in consumo delle merci soggette ad accisa, i depositari autorizzati e i soggetti registrati non sono debitori dell'accisa:

1. in caso di distruzione sotto il controllo delle autorità doganali di merci soggette ad accisa, comprese merci portatrici di un contrassegno di accisa, nonché in caso di

2. scarto e distruzione dei contrassegni di accisa alle condizioni previste dall'articolo 64, paragrafi 21 e 22.

(...)».

18 L'articolo 27 dello ZADS così dispone:

«Su richiesta scritta o su iniziativa delle autorità doganali, i diritti di accisa indebitamente pagati o da rimborsare sono rimborsati o compensati in rimborso dei debiti pubblici esigibili dall'interessato, i quali sono stati oggetto di riscossione da parte dell'[Agentsia "Mitnitsi" (Agenzia delle dogane, Bulgaria)].

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

19 La Imperial è un depositario autorizzato, che dispone di un deposito fiscale situato a Sofia (Bulgaria). Il 2 aprile 2019 essa ha inviato alla Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya «Mitnitsi» (direzione territoriale sud-ovest dell'Agenzia delle dogane, Bulgaria) una domanda di rimborso di diritti d'accisa per un importo complessivo di 90 437,69 lev bulgari (BGN) (circa EUR 46 300), fondandosi sull'articolo 27, paragrafo 1, dello ZADS.

20 A sostegno della sua domanda di rimborso, la Imperial ha invocato il fatto che le merci di cui trattasi, immesse in consumo, erano prodotti di tabacco di cui era proprietaria e che erano stati distrutti sotto sorveglianza doganale il 1º luglio 2016.

21 In occasione di un controllo, le autorità doganali accertavano che le merci oggetto della domanda erano state immesse in consumo dalla Imperial mediante documenti fiscali relativi alle accise, allegati alla sua domanda, e che gli importi delle accise relative a tali merci erano stati pagati. Tuttavia, poiché dette merci erano già state immesse in consumo, tali autorità hanno ritenuto che la domanda presentata dalla Imperial fosse priva di fondamento e che non occorresse accoglierla.

22 Secondo le autorità doganali, l'articolo 25, paragrafo 1, dello ZADS, ai sensi del quale i depositari autorizzati non sono debitori di accise in caso di distruzione sotto il controllo delle autorità doganali di merci soggette ad accisa, ivi comprese quelle recanti un contrassegno fiscale, è applicabile solo a condizione che tali merci non siano state immesse in consumo.

23 Peraltro, da una perizia risulterebbe che, nel caso di specie, l'autenticità dei contrassegni fiscali apposti sui prodotti a base di tabacco non è stata controllata, sebbene ciò costituisca una tappa indispensabile del procedimento di distruzione. Inoltre, secondo tale perizia, alcuni di tali prodotti erano provvisti di un contrassegno fiscale la cui durata di validità era scaduta e non figuravano tra i prodotti interessati dal procedimento di distruzione.

24 La Imperial ha quindi presentato un reclamo contro tale decisione di diniego del rimborso dinanzi al direttore dell'Agenzia.

25 Poiché tale reclamo è stato respinto, la Imperial ha proposto ricorso dinanzi all'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia, Bulgaria), ribadendo i suoi argomenti relativi all'illegittimità della decisione di diniego del rimborso.

26 Con sentenza del 29 gennaio 2020, l'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia) ha annullato la decisione del direttore della direzione territoriale sud-ovest dell'Agenzia delle dogane. Detta sentenza è stata impugnata dal direttore dell'Agenzia dinanzi al giudice del rinvio, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria).

27 Tale giudice precisa che fino al 1º gennaio 2010 tutte le versioni dell'articolo 25, paragrafo 1, punto 1, dello ZADS prevedevano che i depositari autorizzati e le persone registrate non erano debitori di diritti di accisa o che i diritti di accisa versati dovevano essere loro rimborsati, in caso di

distruzione, sotto il controllo delle autorità doganali, di merci soggette ad accisa, comprese le merci recanti contrassegni fiscali, nonché in caso di annullamento e distruzione dei contrassegni fiscali.

28 Lo Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (legge di modifica e integrazione della legge sulle accise e i depositi fiscali, DV n. 95, del 1º dicembre 2009), avrebbe aggiunto alla summenzionata disposizione la condizione relativa alla mancata immissione in consumo di merci soggette ad accisa.

29 La Imperial fa valere che, così facendo, la Repubblica di Bulgaria non ha recepito correttamente le disposizioni della direttiva 2008/118 per quanto riguarda la possibilità di rimborso delle accise pagate per merci che sono state immesse in consumo e successivamente distrutte in modo conforme e sotto controllo doganale, essendo tale approccio incompatibile con la natura delle accise che costituiscono un'imposta sui consumi, come risulterebbe, del resto, dal considerando 9 della direttiva 2008/118.

30 In tale contesto, il giudice del rinvio rileva che le parti nel procedimento principale si erano già confrontate nell'ambito di una controversia scaturita da circostanze simili. Al termine di tale controversia, che rientrava nell'ambito di applicazione dell'articolo 25, paragrafo 1, punto 1, dello ZADS nella sua versione anteriore alla modifica intervenuta nel 2009, la Imperial è risultata vittoriosa, a seguito di una sentenza del 17 luglio 2014 del Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) fondata, in particolare, sulle disposizioni pertinenti degli articoli 7 e 11 della direttiva 2008/118 nonché dell'articolo 17 della direttiva 2011/64.

31 Tuttavia, il giudice del rinvio indica che il riferimento all'articolo 7, paragrafi 1 e 4, della direttiva 2008/118, che è stato fatto nella sentenza del 17 luglio 2014, gli risulta problematico nella misura in cui detta disposizione definisce il momento e il luogo di origine del debito e più specificamente il momento dell'«immissione in consumo», ossia elementi che non sarebbero pertinenti nel caso di specie.

32 In tale contesto, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 11 della direttiva [2008/118] e l'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [2011/64] debbano essere interpretati nel senso che impongono agli Stati membri l'obbligo di emanare norme relative al rimborso delle accise, anche sui tabacchi lavorati immessi in consumo e distrutti sotto sorveglianza doganale.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se gli interessati possano invocare l'effetto diretto delle disposizioni delle direttive e dei principi del diritto dell'Unione qualora uno Stato membro sia venuto meno all'obbligo di emanare tali norme.

3) In caso di risposta affermativa alle prime due questioni, se l'effetto diretto delle suddette disposizioni, sulla base dei fatti accertati nel caso di specie, dia diritto al rimborso dell'accisa pagata solo sulla base della domanda e senza ulteriori formalità».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

33 Invocando diverse inesattezze nella presentazione dei fatti e del diritto nazionale da parte del giudice del rinvio, il direttore dell'Agenzia e il governo bulgaro sostengono che la domanda di pronuncia pregiudiziale è irricevibile, in quanto essa non conterrebbe elementi di fatto e di diritto necessari per poter rispondere in modo utile alle questioni.

34 Tuttavia, nel caso di specie, il giudice del rinvio ha ben spiegato, nella sua decisione di rinvio, il contesto di fatto e di diritto nel quale si inserisce la controversia principale e ha fornito un minimo di spiegazioni sui motivi che hanno giustificato la scelta delle disposizioni del diritto dell'Unione di cui chiede l'interpretazione e sul collegamento che esso stabilisce tra tali disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla controversia sottopostagli, il che consente alla Corte di rispondere in modo utile alle questioni sollevate (v., per analogia, sentenza del 9 settembre 2021, Toplofikatsia Sofia e a., C-208/20 e C-256/20, EU:C:2021:719, punto 19 nonché giurisprudenza ivi citata).

35 Di conseguenza, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

36 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 11 della direttiva 2008/118 e l'articolo 17, primo comma, lettera b), della direttiva 2011/64 debbano essere interpretati nel senso che tali disposizioni impongono agli Stati membri di prevedere il rimborso delle accise per prodotti soggetti ad accisa, ivi compreso il tabacco lavorato, distrutti sotto sorveglianza doganale, che sono già stati immessi in consumo.

37 In via preliminare, occorre ricordare che la direttiva 2008/118 ha abrogato e sostituito, con effetto dal 1º aprile 2010, la 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). Tuttavia, poiché le disposizioni pertinenti della direttiva 92/12 hanno una portata sostanzialmente identica a quelle della direttiva 2008/118, la giurisprudenza della Corte relativa alla prima direttiva è applicabile anche alla direttiva 2008/118 [v., per analogia, sentenze del 2 aprile 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punto 34 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punto 22 e giurisprudenza ivi citata].

38 Conformemente al suo articolo 1, paragrafo 1, la direttiva 2008/118 intende stabilire il regime generale delle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei prodotti sottoposti ad accisa, tra i quali figurano i tabacchi lavorati, che rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 2011/64, e ciò, in particolare, come risulta dal considerando 8 della direttiva 2008/118, al fine di garantire che la nozione di esigibilità dell'accisa e le relative condizioni siano uguali in tutti gli Stati membri (v., per analogia, sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

39 Il fatto generatore del tributo, ai sensi della direttiva 2008/118, è costituito, conformemente all'articolo 2 della stessa, dalla fabbricazione nel territorio dell'Unione dei prodotti soggetti ad accisa o dalla loro importazione in tale territorio (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

40 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, l'accisa diviene esigibile, in particolare, al momento dell'immissione in consumo dei prodotti soggetti ad accisa e nello Stato membro in cui essa viene effettuata. Secondo l'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva, tale mozione comprende lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti soggetti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa, definito all'articolo 4, punto 7, della suddetta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 44 et giurisprudenza citata).

41 Ai sensi dell'articolo 4, punto 7, della direttiva 2008/118, il regime di sospensione dall'accisa costituisce un regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione o alla circolazione di prodotti soggetti ad accisa non soggetti ad una procedura doganale sospensiva o ad un regime doganale sospensivo, in sospensione dall'accisa.

42 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'imposta 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 (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

43 Peraltro, conformemente al suo articolo 1, la direttiva 2011/64 fissa i principi generali dell'armonizzazione della struttura e delle aliquote dell'accisa che gli Stati membri applicano ai tabacchi lavorati.

44 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, per interpretare una disposizione del diritto dell'Unione, occorre tener conto non soltanto dei termini della disposizione stessa, ma anche del suo contesto e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte. Anche la genesi di una disposizione del diritto dell'Unione può fornire elementi pertinenti per la sua interpretazione (sentenze del 2 settembre 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, punto 31 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 6 ottobre 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

45 In primo luogo, per quanto riguarda il tenore letterale delle disposizioni di cui alla prima questione pregiudiziale, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 11 della direttiva 2008/118, l'accisa sui prodotti soggetti ad accisa immessi in consumo può, su richiesta di un interessato, essere oggetto di rimborso da parte delle autorità competenti dello Stato membro in cui tali prodotti sono stati immessi in consumo, nei casi stabiliti dagli Stati membri e alle condizioni che gli Stati membri fissano per impedire ogni possibile evasione o abuso.

46 Inoltre, ai sensi dell'articolo 17, primo comma, della direttiva 2011/64, possono ottenere il rimborso dell'accisa già versata, in particolare, i tabacchi lavorati che sono distrutti sotto sorveglianza amministrativa.

47 Pertanto, l'articolo 11 della direttiva 2008/118 riguarda, in generale, il rimborso delle accise applicabili ai prodotti sottoposti ad accisa immessi in consumo, mentre l'articolo 17 della direttiva 2011/64 si applica a quattro fattispecie specifiche, in particolare a quella della distruzione dei tabacchi lavorati sotto sorveglianza amministrativa, senza precisare se essi siano stati immessi o meno in consumo.

48 Per quanto riguarda, più in particolare, l'articolo 17, primo comma, lettera b), della direttiva 2011/64, occorre constatare che, sebbene esso riguardi una situazione che implica la partecipazione di autorità amministrative di uno Stato membro, la sua formulazione non consente di concludere che una siffatta partecipazione dia automaticamente diritto al rimborso, dato che le condizioni e le formalità di quest'ultimo devono sempre essere determinate dallo Stato membro interessato.

49 Dal combinato disposto di queste due disposizioni discende, da un lato, che esse prevedono unicamente una facoltà per quanto riguarda il rimborso delle accise su talune categorie di prodotti e, dall'altro, che esse lasciano agli Stati membri un ampio margine discrezionale per quanto riguarda il potere di definire le situazioni, le condizioni e le formalità alle quali sono subordinati tali rimborsi, anche in una situazione in cui i prodotti, muniti di contrassegni fiscali, sono distrutti sotto sorveglianza amministrativa, successivamente alla loro immissione in consumo.

50 In secondo luogo, tale interpretazione dell'articolo 11 della direttiva 2008/118 e dell'articolo 17, primo comma, lettera b), della direttiva 2011/64 corrisponde agli obiettivi perseguiti da queste due direttive.

51 Come risulta dai considerando 2, 15 e 16 della direttiva 2011/64, la normativa fiscale dell'Unione applicabile ai prodotti del tabacco mira a garantire il buon funzionamento del mercato interno e un livello elevato di protezione della salute, come previsto dall'articolo 168 TFUE, lottando, al contempo contro la frode e il contrabbando all'interno dell'Unione.

52 Poiché il mercato delle sigarette si presta particolarmente allo sviluppo di un commercio illegale (sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia AE, C-81/15, EU:C:2016:398, punto 37 e giurisprudenza ivi citata) gli Stati membri possono, in forza dell'articolo 39, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 e dell'articolo 16, paragrafo 1, della direttiva 2011/64, chiedere, in particolare, che i tabacchi lavorati siano muniti di contrassegni fiscali al momento in cui sono immessi in consumo nel loro territorio. Orbene, i contrassegni fiscali possiedono un valore intrinseco che li distingue da una semplice quietanza attestante il pagamento di una somma di denaro alle autorità tributarie dello Stato membro di rilascio di tali contrassegni (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 83 e giurisprudenza ivi citata).

53 A tale proposito, dall'articolo 39, paragrafo 3, secondo comma, della direttiva 2008/118 risulta che qualsiasi importo pagato o garantito per ottenere contrassegni fiscali, ad eccezione delle spese di emissione, è oggetto di rimborso da parte dello Stato membro che li ha rilasciati solo se l'accisa è divenuta esigibile ed è stata riscossa in un altro Stato membro, il che non si è verificato nel caso di specie.

54 Inoltre, dall'articolo 11 della direttiva 2008/118 risulta che le condizioni di rimborso dell'accisa sui prodotti sottoposti ad accisa immessi in consumo devono impedire ogni possibile evasione o abuso.

55 Gli Stati membri hanno, quindi, un legittimo interesse ad intraprendere azioni volte a proteggere i loro interessi finanziari, fermo restando, inoltre, che la lotta contro ogni possibile evasione, elusione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva 2008/118, come risulta dal considerando 31, dall'articolo 11 e dall'articolo 39, paragrafo 3, primo comma, di quest'ultima (v., in tal senso, sentenza del 29 giugno 2017, Commissione/Portogallo, C-126/15, EU:C:2017:504, punto 59 e giurisprudenza ivi citata).

56 In terzo luogo, per quanto riguarda il contesto dell'articolo 11 della direttiva 2008/118 e dell'articolo 17, primo comma, lettera b), della direttiva 2011/64, come risulta dai punti da 38 a 43 della presente sentenza, tali disposizioni fanno parte del regime generale di accisa che colpisce direttamente o indirettamente il consumo dei prodotti sottoposti ad accisa, tra i quali rientrano i tabacchi lavorati.

57 Poiché l'accisa, come ricordato al considerando 9 della direttiva 2008/118, è un'imposta gravante sul consumo, il momento in cui essa diviene esigibile dev'essere strettamente connesso al consumatore (v., in tal senso, sentenza del 2 giugno 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punti 50 e 51).

58 Risulta inoltre dall'articolo 4, punto 1, della direttiva 2008/118, in combinato disposto con l'articolo 15, paragrafo 2, della medesima, che i prodotti soggetti ad accisa in un regime di sospensione dall'accisa sono detenuti da un depositario autorizzato in un deposito fiscale. Ne consegue che le accise non sono esigibili fintantoché i prodotti di cui trattasi sono detenuti dal depositario autorizzato nel suo deposito fiscale, poiché essi non possono infatti essere considerati, in tale situazione, svincolati da un regime di sospensione dall'accisa, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2008/118 (v., in tal senso, sentenza del 2 giugno 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punto 54).

59 Peraltro, il caso della distruzione totale o della perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa, per una causa inerente alla natura stessa dei prodotti, per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione rilasciata dalle autorità competenti dello Stato membro, di cui all'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118, riguarda esclusivamente prodotti che non sono stati immessi in consumo.

60 Quando tali prodotti lasciano il deposito fiscale, l'accisa diviene definitivamente esigibile. 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 (v., in tal senso, sentenza del 13 dicembre 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punto 35).

61 In quarto luogo, dal punto 9.3 della motivazione della proposta di direttiva del Consiglio che modifica le direttive 72/464/CEE e 79/32/CEE relative alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati, presentata dalla Commissione il 27 settembre 1990 [COM(1990) 433 def.], che è all'origine dell'articolo 6 bis nella direttiva 72/464/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1972, relativa alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi manifatturati (GU 1972, L 303, pag. 1) come modificata dalla direttiva 92/78/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992 (GU 1992, L 316, pag. 5), articolo il cui contenuto è stato riprodotto in modo identico nell'articolo 11 della direttiva 95/59,

prima di integrare l'attuale articolo 17 della direttiva 2011/64, risulta che gli Stati membri hanno la facoltà di applicare o meno le esenzioni nel caso in cui i tabacchi lavorati siano distrutti sotto sorveglianza amministrativa.

62 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione che l'articolo 11 della direttiva 2008/118 e l'articolo 17, primo comma, lettera b), della direttiva 2011/64 devono essere interpretati nel senso che non impongono agli Stati membri di prevedere il rimborso delle accise per prodotti sottoposti ad accisa, ivi compreso il tabacco lavorato, distrutti sotto sorveglianza doganale, che sono già stati immessi in consumo.

Sulle questioni seconda e terza

63 Alla luce della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alle questioni seconda e terza.

Sulle spese

64 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 (Decima Sezione) dichiara:

L'articolo 11 della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, e l'articolo 17, primo comma, lettera b), della direttiva 2011/64/UE del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato, devono essere interpretati nel senso che non impongono agli Stati membri di prevedere il rimborso delle accise per prodotti sottoposti ad accisa, ivi compreso il tabacco lavorato, distrutti sotto sorveglianza doganale, che sono già stati immessi in consumo.

Firme