



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

5 marzo 2015*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Direttiva 92/12/CEE — Regime generale dei prodotti soggetti ad accisa — Tassazione delle merci di contrabbando — Merci immesse in consumo in uno Stato membro e trasportate in un altro Stato membro — Determinazione dello Stato membro competente — Diritto dello Stato di transito di assoggettare tali merci ad imposta»

Nella causa C-175/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria), con decisione del 28 marzo 2014, pervenuta in cancelleria il 10 aprile 2014, nel procedimento

Ralph Prankl,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da S. Rodin, presidente di sezione, M. Berger e F. Biltgen (relatore), giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo austriaco, da C. Pesendorfer, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Wasmeier e R. Lyal, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 7, paragrafi 1 e 2, nonché 9, paragrafo 1, 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 L 76, pag. 1), come modificata dalla direttiva 92/108/CEE del Consiglio, del 14 dicembre 1992 (GU L 390, pag. 124; in prosieguo: la «direttiva 92/12»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra il sig. Prankl, autotrasportatore, e lo Zollamt Wien (ufficio doganale di Vienna) in merito alla decisione di quest'ultimo di assoggettare il sig. Prankl al pagamento dell'accisa su prodotti del tabacco.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

- 3 I considerando 5, 6 e 7 della direttiva 92/12 così recitano:

«considerando che qualsiasi fornitura, detenzione in previsione della fornitura o destinazione all'uso di un operatore che svolga un'attività economica a titolo indipendente o all'uso di un organismo di diritto pubblico, avente luogo in uno Stato membro diverso da quello di immissione in consumo, rende l'accisa esigibile in quest'ultimo Stato membro;

considerando che i prodotti soggetti ad accisa che sono acquistati dai privati per proprio uso, trasportati dai medesimi, devono essere tassati nello Stato membro in cui tali prodotti sono stati acquistati;

considerando che, per stabilire che i prodotti soggetti ad accisa non sono detenuti a fini personali bensì a fini commerciali, gli Stati membri devono tener conto di un certo numero di criteri».

- 4 L'articolo 6 di tale direttiva 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».

5 Il successivo articolo 7, paragrafi da 1 a 6, è così formulato:

«1. Nel caso in cui prodotti soggetti ad accisa, che siano già stati immessi in consumo in uno Stato membro, sono detenuti a scopo commerciale in un altro Stato membro, le accise vengono riscosse nello Stato membro in cui i prodotti sono detenuti.

2. A tal fine, fatto salvo l'articolo 6, quando prodotti che siano già stati immessi in consumo ai sensi dell'articolo 6 in uno Stato membro sono forniti o destinati ad essere forniti in un altro Stato membro o destinati all'uso, all'interno di un altro Stato membro per le esigenze di un operatore che svolge in modo indipendente un'attività economica o per le esigenze di un organismo di diritto pubblico, l'accisa diventa esigibile in tale altro Stato membro.

3. L'accisa è dovuta, a seconda del caso, da parte della persona che effettua la fornitura, della persona che detiene i prodotti destinati ad essere forniti o della persona alla quale i prodotti sono forniti all'interno di uno Stato membro diverso da quello in cui i prodotti sono già stati immessi in consumo, oppure da parte dell'operatore professionale o dell'organismo di diritto pubblico.

4. I prodotti di cui al paragrafo 1 circolano tra i territori dei diversi Stati membri sotto scorta di un documento di accompagnamento in cui sono menzionati i principali elementi del documento di cui all'articolo 18, paragrafo 1. La forma e il contenuto di questo documento sono stabiliti secondo la procedura prevista dall'articolo 24 della presente direttiva.

5. La persona, l'operatore o l'organismo di cui al paragrafo 3 deve conformarsi alle seguenti prescrizioni:

- a) presentare, prima della spedizione delle merci, una dichiarazione alle autorità fiscali dello Stato membro di destinazione e garantire il pagamento dei diritti di accisa;
- b) pagare i diritti di accisa dello Stato membro di destinazione secondo le modalità previste da tale Stato membro;
- c) sottoporsi ad ogni controllo che permetta all'amministrazione dello Stato membro di destinazione di accertare l'arrivo effettivo delle merci e il pagamento dei diritti di accisa di cui esse sono gravate.

6. I diritti di accisa corrisposti nel primo Stato membro di cui al paragrafo 1 sono rimborsati secondo le disposizioni dell'articolo 22».

6 L'articolo 8 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Per i prodotti acquistati dai privati per proprio uso e trasportati dai medesimi, il principio che disciplina il mercato interno stabilisce che i diritti di accisa siano riscossi dallo Stato membro in cui i prodotti sono acquistati».

7 Il successivo articolo 9, paragrafi 1 e 2, così dispone:

«1. Fatti salvi gli articoli 6, 7 e 8, l'accisa diventa esigibile allorché i prodotti immessi in consumo in uno Stato membro sono detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro.

In tal caso, l'accisa va pagata nello Stato membro nel cui territorio si trovano i prodotti ed è esigibile nei confronti del detentore dei prodotti.

2. Per stabilire che i prodotti contemplati dall'articolo 8 sono destinati a scopi commerciali, gli Stati membri devono, fra l'altro, tener conto dei seguenti elementi:

- status commerciale e ragioni del detentore dei prodotti;
- luogo in cui i prodotti si trovano o, se del caso, il modo di trasporto utilizzato;
- qualsiasi documento relativo a tali prodotti;
- natura dei prodotti;
- quantitativo dei prodotti.

(...».

8 Ai sensi dell'articolo 10 della direttiva medesima:

«1. I prodotti soggetti ad accisa acquistati da persone non aventi la qualità di depositario autorizzato o di operatore registrato o non registrato, che sono spediti o trasportati direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto, sono soggetti ad accisa nello Stato membro di destinazione. Ai fini del presente articolo, si intende per Stato membro di destinazione lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto.

2. A tal fine, ove si tratti della fornitura di prodotti soggetti ad accisa e già immessi in consumo in uno Stato membro, la quale dia luogo ad una spedizione o a un trasporto dei prodotti stessi, direttamente o indirettamente a cura del venditore o per suo conto, a destinazione di una persona di cui al paragrafo 1 stabilita in un altro Stato membro, l'accisa su tali prodotti è esigibile nello Stato membro di destinazione.

3. L'accisa dello Stato membro di destinazione è esigibile nei confronti del venditore al momento della fornitura. Tuttavia gli Stati membri possono adottare disposizioni le quali prevedano che l'accisa debba essere pagata da un rappresentante fiscale, diverso dal destinatario dei prodotti. Questo rappresentante fiscale deve essere stabilito nello Stato membro di destinazione ed essere autorizzato dalle autorità fiscali di quest'ultimo.

Lo Stato membro in cui il venditore è stabilito deve accertarsi che quest'ultimo si conformi alle seguenti prescrizioni:

- garantire il pagamento dei diritti di accisa, alle condizioni fissate dallo Stato membro di destinazione, prima della spedizione dei prodotti, e assicurare il pagamento dei diritti di accisa dopo l'arrivo dei prodotti;
- tenere una contabilità delle forniture dei prodotti.

4. Nel caso contemplato al paragrafo 2, i diritti di accisa corrisposti nel primo Stato membro sono rimborsati conformemente all'articolo 22, paragrafo 4.

5. Gli Stati membri possono, nel rispetto del diritto comunitario, stabilire specifiche modalità di applicazione della presente disposizione per i prodotti soggetti ad accisa che formano oggetto di una particolare regolamentazione nazionale di distribuzione, compatibile con il trattato».

- 9 Il successivo articolo 20, collocato nel titolo III della stessa direttiva, intitolato «Circolazione», prevede quanto segue:

«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 (...) 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 all[a] 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».

- 10 Il successivo articolo 22, collocato nel titolo IV della medesima, intitolato «Rimborso», 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;
- b) la circolazione delle merci di cui alla lettera a) avviene in conformità delle disposizioni del titolo III;

- c) lo speditore presenta alle autorità competenti del proprio Stato membro l'esemplare di rinvio del documento di cui alla lettera b) con le debite annotazioni del destinatario, accompagnato da un documento che attesti la presa in carico dei diritti d'accisa nello Stato membro di immissione in consumo o che sia munito delle seguenti indicazioni:
- indirizzo del competente ufficio delle autorità fiscali dello Stato membro di destinazione;
 - data di accettazione della dichiarazione da parte di tale ufficio, nonché numero di riferimento o di registrazione della medesima;
- 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.

3. Nei casi di cui all'articolo 7, lo Stato membro di partenza deve procedere al rimborso dell'accisa che è stata pagata alla sola condizione che l'accisa sia già stata corrisposta nello Stato membro di destinazione, secondo la procedura prevista all'articolo 7, paragrafo 5.

Tuttavia, gli Stati membri possono non dare seguito a tale domanda di rimborso quando la stessa non soddisfa i criteri di regolarità da essi stabiliti.

4. Nei casi di cui all'articolo 10 lo Stato membro di partenza deve, su richiesta del venditore, procedere al rimborso dell'accisa che egli ha corrisposto quando il venditore ha seguito le procedure previste all'articolo 10, paragrafo 3.

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.

Nei casi in cui il venditore abbia la qualità di depositario autorizzato, gli Stati membri possono prevedere che la procedura di rimborso sia semplificata.

5. Le autorità fiscali di ciascuno Stato membro determinano le procedure e le modalità di controllo applicabili ai rimborsi effettuati nel proprio territorio. Gli Stati membri vigilano affinché il rimborso dell'accisa non superi l'importo effettivamente pagato».

Il diritto austriaco

- ¹¹ L'articolo 27, paragrafi 1 e 2, della legge in materia di imposte sui tabacchi del 1995 (Tabaksteuergesetz 1995, BGBl. 704/1994; in prosieguo: il «TabStG») dispone quanto segue:

«1. In caso di acquisto a scopi commerciali di prodotti del tabacco immessi in consumo in uno Stato membro, l'imposta diviene esigibile per il fatto che l'acquirente

1. prenda in consegna i prodotti del tabacco nel territorio di giurisdizione tributaria, oppure
2. introduca o faccia introdurre nel territorio di giurisdizione tributaria i prodotti presi in consegna al di fuori di quest'ultimo.

Debitore dell'imposta è l'acquirente. L'acquisto da parte di un ente di diritto pubblico è equiparato all'acquisto a scopi commerciali.

2. Se i prodotti del tabacco immessi in consumo in uno Stato membro sono portati nel territorio di giurisdizione tributaria in casi diversi da quelli indicati nel paragrafo 1, l'imposta diviene esigibile in conseguenza della loro detenzione o del loro primo impiego per scopi commerciali nel territorio di giurisdizione tributaria. Debitore dell'imposta è il soggetto che li detiene o li impiega».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 12 Nel periodo compreso tra la fine di aprile e l'ottobre del 2005, il sig. Prankl, su richiesta di una persona stabilita in Austria, trasportava 12 650 000 sigarette dall'Ungheria verso il Regno Unito. Tali sigarette, introdotte di contrabbando da sconosciuti nel territorio doganale dell'Unione europea, venivano trasportate in cinque viaggi successivi transitando, segnatamente, per l'Austria. Esse erano nascoste sotto al carico dichiarato nei documenti di trasporto come carico complessivo. Nel Regno Unito, dette sigarette, in quattro casi, venivano scaricate dal camion da sconosciuti, mentre, in un caso, venivano sequestrate dalle autorità britanniche.
- 13 Con decisione dell'11 aprile 2011 lo Zollamt Wien assoggettava il sig. Prankl all'imposta sul tabacco per un importo di EUR 1 249 820, per aver questi ricevuto le sigarette in questione e per averle introdotte in Austria.
- 14 Il sig. Prankl impugnava la decisione. A sostegno del proprio ricorso affermava di essere stato reclutato da terzi ai fini del trasporto illegale delle sigarette di cui trattasi dall'Ungheria al Regno Unito. Egli avrebbe rivestito soltanto una posizione di subalternità nella gerarchia dell'organizzazione dedita al contrabbando di sigarette su vasta scala per la quale aveva effettuato i trasporti. Peraltro, non avrebbe avuto alcuna informazione in merito al quantitativo di sigarette caricate sul veicolo dallo stesso condotto e non sarebbe stato a conoscenza dei relativi canali di distribuzione. Inoltre, quale semplice autotrasportatore, dal punto di vista economico egli non avrebbe avuto il potere di disporre di tali sigarette e, pertanto, non sarebbe stato neppure l'acquirente ai sensi dell'articolo 27 del TabStG. Egli non avrebbe neppure immesso sul mercato in Austria le sigarette in questione e il mero «transito» dei prodotti del tabacco attraverso l'Austria non sarebbe contemplato da tale articolo.
- 15 L'Unabhängiger Finanzsenat confermava l'assoggettamento all'imposta sul tabacco per l'importo suindicato, fondandosi sull'articolo 27, paragrafo 2, del TabStG. Ad avviso di detto giudice, se è pur vero che il sig. Prankl non era l'acquirente delle sigarette in questione, egli era tuttavia al corrente dell'irregolarità dei trasporti, per i quali è stato peraltro retribuito. Quale autista dell'autocarro utilizzato per il trasporto delle suddette sigarette, il sig. Prankl le avrebbe detenute per la prima volta, a fini commerciali, nel territorio di giurisdizione tributaria austriaca e sarebbe pertanto debitore, in Austria, dell'imposta sul tabacco.
- 16 Il Verwaltungsgerichtshof, adito con ricorso di annullamento proposto dal sig. Prankl avverso la decisione del suddetto giudice, si chiede se le disposizioni della direttiva 92/12 e, in particolare, l'articolo 7 della medesima non ostino alla conclusione cui l'Unabhängiger Finanzsenat è pervenuto sulla base della normativa nazionale. Infatti, la conclusione secondo la quale, a fronte di un trasporto come quello oggetto del procedimento principale, l'accisa dovrebbe essere riscossa in ogni Stato membro di transito risulterebbe in contrasto con l'impianto sistematico di tale direttiva, ossia che prodotti soggetti ad accisa detenuti a scopo commerciale devono essere tassati nello Stato membro di destinazione.
- 17 Certamente, la Corte avrebbe già avuto modo di dichiarare che il legislatore dell'Unione non ha fatto assurgere la prevenzione della doppia imposizione a principio assoluto (sentenza BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788). Tuttavia, il giudice del rinvio ritiene che tale rilievo debba essere collocato nel contesto dei fatti all'origine della relativa controversia, in cui i prodotti soggetti ad accisa erano stati immessi in consumo illegalmente in uno Stato membro diverso da quello del quale essi portavano già i contrassegni fiscali.

- 18 In tale contesto, il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 7, paragrafi 1 e 2, e 9, paragrafo 1, della direttiva 92/12/CEE debbano essere interpretati nel senso che ostano a norme di diritto nazionali in base alle quali (...) per prodotti soggetti ad accisa (...), immessi in consumo in un (primo) Stato membro e trasportati, senza essere muniti del documento di accompagnamento di cui all'articolo 7, paragrafo 4, della suddetta direttiva, via terra attraverso uno o più Stati membri [di transito] in un altro Stato membro (Stato membro di destinazione) per essere venduti in quest'ultimo Stato, l'accisa venga parimenti riscossa nello Stato membro di transito».

Sulla questione pregiudiziale

- 19 Con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 7, paragrafi 1 e 2, nonché 9, paragrafo 1, della direttiva 92/12 debbano essere interpretati nel senso che, nel caso in cui merci soggette ad accisa introdotte clandestinamente nel territorio di uno Stato membro vengano trasportate, senza il documento di accompagnamento prescritto dall'articolo 7, paragrafo 4, della stessa direttiva, a destinazione di un altro Stato membro, nel cui territorio le merci medesime vengano scoperte dalle autorità competenti, gli Stati membri di transito siano legittimati parimenti a riscuotere l'accisa nei confronti del conducente dell'autocarro che abbia effettuato il trasporto, per aver questi detenuto le merci stesse per scopi commerciali nel loro territorio.
- 20 Va preliminarmente rilevato che la direttiva 92/12 ha inteso fissare un certo numero di regole quanto alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, segnatamente 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 (sentenze *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, punti 22 e 23, nonché *Gross*, C-165/13, EU:C:2014:2042, punto 17).
- 21 Si deve parimenti ricordare che l'articolo 7, paragrafi 1 e 2, della direttiva 92/12 stabilisce una norma generale ai sensi della quale un prodotto soggetto ad accisa, immesso in consumo in uno Stato membro e detenuto a scopi commerciali in un altro Stato membro, è tassato in quest'ultimo Stato membro. Il luogo di esigibilità dell'imposta è, pertanto, lo Stato membro di destinazione del prodotto e non quello dell'immissione in consumo (sentenza *Meiland Azewijn*, C-292/02, EU:C:2004:499, punto 35).
- 22 L'interpretazione secondo la quale la riscossione delle accise si effettua, in generale, in un solo Stato membro, ossia quello al quale il prodotto interessato è destinato e nel quale sarà consumato, è peraltro avvalorata dall'articolo 22 della direttiva 92/12, il quale prevede, dati taluni presupposti, il rimborso delle accise versate in un altro Stato membro (sentenza *Scandic Distilleries*, EU:C:2013:347, punto 24).
- 23 È ben vero che né l'articolo 7, paragrafi 1 e 2, della direttiva 92/12 né l'articolo 9, paragrafo 1, della stessa escludono espressamente, in uno Stato membro attraverso il quale siano transitate merci di contrabbando, la riscossione delle accise sulle merci medesime, sebbene queste ultime non si trovino più nel territorio di tale Stato e siano arrivate nello Stato membro di destinazione.
- 24 Tuttavia, la Corte ha dichiarato che, quando prodotti introdotti irregolarmente nel territorio dell'Unione, come le merci oggetto del procedimento principale, siano detenuti a fini commerciali, dal combinato disposto degli articoli 6, paragrafo 1, e 7, paragrafo 1, della citata direttiva consegue che le autorità dello Stato membro nel quale tali prodotti sono stati scoperti sono competenti a riscuotere le

accise (sentenza Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punto 114, e ordinanza Febetra, C-333/11, EU:C:2012:134, punto 41). Nel procedimento principale trattasi delle autorità del Regno Unito.

- 25 Per contro, soltanto nel caso in cui i prodotti in questione non siano detenuti a fini commerciali lo Stato membro di partenza resterebbe competente a riscuotere le accise, conformemente all'articolo 6 della direttiva 92/12, e ciò anche quando i prodotti irregolarmente introdotti siano stati scoperti solo successivamente dalle autorità di un altro Stato membro (v., in tal senso, sentenza Dansk Transport og Logistik, EU:C:2010:231, punto 115, e ordinanza Febetra, EU:C:2012:134, punto 42).
- 26 Ciò premesso, si deve rilevare che, al pari dello Stato membro di partenza, gli Stati membri di transito non sono competenti a riscuotere le accise quando siffatti prodotti siano scoperti dalle autorità di un altro Stato membro, nel cui territorio essi siano detenuti a fini commerciali.
- 27 Infatti, non si può validamente sostenere che il legislatore dell'Unione abbia inteso privilegiare la prevenzione degli abusi e delle frodi consentendo in generale, in caso di trasporto irregolare di prodotti soggetti ad accisa, a tutti gli Stati membri di transito di procedere alla riscossione delle relative accise.
- 28 Tale interpretazione non risulta inficiata dal fatto che, al punto 57 della sentenza BATIG (EU:C:2007:788), la Corte ha dichiarato che il legislatore dell'Unione ha privilegiato la prevenzione degli abusi e delle frodi a scapito del principio dell'imposizione in un unico Stato membro. Infatti, tale rilievo, come emerge dal primo periodo del punto medesimo, va inserito nel contesto fattuale specifico della controversia che ha dato luogo a detta sentenza, relativo all'ipotesi di uno svincolo illegale dal regime sospensivo a causa del furto dei prodotti sui quali erano stati apposti i contrassegni fiscali nello Stato membro di partenza, e caratterizzato dal fatto che lo Stato membro che aveva rilasciato tali contrassegni fiscali si trovava nell'impossibilità di accertare la loro distruzione. Infatti, per tali prodotti sono state riscosse le accise sia nello Stato membro in cui i prodotti sono stati immessi in consumo sia in quello in cui erano destinati ad essere consumati e del quale già portavano i contrassegni fiscali.
- 29 A differenza della fattispecie oggetto della causa sfociata nella sentenza BATIG (EU:C:2007:788), le merci oggetto del procedimento principale non erano provviste di contrassegni fiscali e non sono scomparse tra il punto di partenza del trasporto e lo Stato membro di destinazione. Ciò premesso, come osservato dalla Commissione europea, una siffatta riscossione delle accise negli Stati membri di transito, che potrebbe determinare un'imposizione multipla, non è necessaria per prevenire gli abusi e le frodi, dal momento che tanto lo Stato membro di importazione quanto lo Stato membro di destinazione sono noti ed essendo pacifico che le merci sono state trasportate in quest'ultimo Stato.
- 30 Occorre ancora aggiungere che tale interpretazione non è neppure rimessa in discussione dall'argomento secondo il quale, nei casi di trasporto illegale, l'esigibilità delle accise risulterebbe determinata secondo le modalità previste dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 92/12.
- 31 Infatti, indipendentemente dal fatto se, come sostiene il governo tedesco, l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 92/12 possa essere considerato quale disposizione residuale applicabile qualora, in caso di transito illegale, i prodotti soggetti ad accisa risultassero detenuti a fini commerciali senza che tale detenzione trovasse giustificazione in un ordine o in una consegna, è sufficiente ricordare che, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, l'accisa è divenuta esigibile nello Stato membro di destinazione, ove i beni di cui trattasi sono stati effettivamente immessi in consumo, e che, come risulta dal punto 29 supra, la riscossione delle accise in un altro Stato membro o anche in diversi altri Stati membri non è necessaria per prevenire gli abusi e le frodi.

- 32 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli 7, paragrafi 1 e 2, nonché 9, paragrafo 1, della direttiva 92/12 devono essere interpretati nel senso che, quando merci soggette ad accisa introdotte clandestinamente nel territorio di uno Stato membro siano trasportate, senza il documento di accompagnamento prescritto dall'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva stessa, a destinazione di un altro Stato membro, nel cui territorio le merci medesime vengano scoperte dalle autorità competenti, gli Stati membri di transito non sono legittimati parimenti a riscuotere l'accisa nei confronti del conducente dell'autocarro che abbia effettuato il trasporto, per aver questi detenuto dette merci a fini commerciali nel loro territorio.

Sulle spese

- 33 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 (Sesta Sezione) dichiara:

Gli articoli 7, paragrafi 1 e 2, nonché 9, paragrafo 1, 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, devono essere interpretati nel senso che, quando merci soggette ad accisa introdotte clandestinamente nel territorio di uno Stato membro siano trasportate, senza il documento di accompagnamento prescritto dall'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva stessa, a destinazione di un altro Stato membro, nel cui territorio le merci medesime vengano scoperte dalle autorità competenti, gli Stati membri di transito non sono legittimati parimenti a riscuotere l'accisa nei confronti del conducente dell'autocarro che abbia effettuato il trasporto, per aver questi detenuto dette merci a fini commerciali nel loro territorio.

Firme