

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
DAMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 9 novembre¹

I — Introduzione

1. Lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha adito la Corte di giustizia circa una questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 6, n. 1, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa² (in prosieguo: «la direttiva»).

2. Lo Hoge Raad intende appurare se, qualora il diritto d'accisa non sia stato pagato, la mera detenzione di prodotti sottoposti ad accisa possa essere considerata come una immissione in consumo ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva, di modo che il diritto d'accisa sia dovuto ed il suo pagamento divenga esigibile.

3. Il quesito posto dallo Hoge Raad è diretto ad ottenere una pronuncia della

Corte di giustizia sull'interpretazione della nozione di «immissione in consumo» impiegata nella disposizione precedentemente citata della direttiva e una soluzione della questione relativa alla detenzione di prodotti sottoposti ad accisa quando i diritti d'accisa non sono ancora stati liquidati e riscossi³.

II — I fatti

4. Il sig. Van de Water, ricorrente nella causa principale, ha acquistato da un terzo una certa quantità di alcool⁴ al fine di produrre liquore di ginepro. La produzione è stata effettuata, con l'aiuto di altre tre persone, in un hangar affittato a Barendrecht, nel Sud dei Paesi Bassi.

5. L'8 settembre 1995, alla presenza dell'interessato, le autorità competenti hanno

1 — Lingua originale: lo spagnolo.

2 — GU L 76, pag. 1. Per quanto qui rileva, la direttiva è stata modificata con le direttive del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/108/CEE (GU L 390, pag. 124), e del Consiglio 22 dicembre 1994, 94/74/CE (GU L 365, pag. 46).

3 — La Corte di giustizia si è pronunciata su diversi aspetti della direttiva nelle sentenze 11 novembre 1997, causa C-408/95, Eurotunnel e a. (Racc. pag. I-6315); 2 aprile 1998, causa C-296/95, EMU Tabac e a. (Racc. pag. I-1605); 24 febbraio 2000, causa C-434/97, Commissione/Francia (Racc. pag. I-1129); 9 marzo 2000, causa C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien e a. (Racc. pag. I-1157), e 29 giugno 2000, causa C-455/98, Tullihallitus (Racc. pag. I-4993).

4 — Si trattava di un quantitativo di circa duemila litri di alcool puro a 96,2°.

effettuato una perquisizione in detto hangar, nel corso della quale sono stati trovati recipienti contenenti alcool a 96,2°, così come taniche e bottiglie riempite di liquore di ginepro.

6. Gli agenti che hanno effettuato la perquisizione hanno concluso che il diritto d'accisa sull'alcool relativo ai prodotti in questione non era stato pagato, giacché nessuno di questi prodotti era coperto da documenti doganali o attestazioni di sospensione⁵, e perché l'hangar non era stato oggetto di autorizzazione alcuna per essere utilizzato come deposito fiscale.

7. In seguito a tali avvenimenti, il sig. Van de Water ha ricevuto un avviso di accertamento che gli intimava il pagamento di diritti d'accisa sull'alcool per un duplice motivo: la fabbricazione del liquore di ginepro che aveva elaborato e la detenzione o il possesso della materia prima alcolica che egli teneva pronta per fabbricare ancora più liquore di ginepro. L'opposizione che egli ha presentato contro tale avviso di accertamento innanzi l'ispettore dei tributi è stata respinta.

5 — Come si vedrà successivamente, il regime sospensivo è il regime fiscale applicabile alla produzione, alla trasformazione, alla detenzione ed alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa; in questo regime, il diritto d'accisa non è ancora esigibile, anche se il fatto imponibile si è già verificato. Si veda in tal senso l'art. 4, lett. c), della direttiva e le mie conclusioni 17 aprile 1997, pronunciate nella causa che ha portato alla sentenza EMU Tabac e a. (causa C-296/95, Racc. 1998, pag. I-1607 e ss., in particolare alla pag. 1611, al punto 13, nota 3).

III — La procedura nella causa principale e la questione pregiudiziale

8. Il sig. Van de Water ha proposto ricorso innanzi al Gerechtshof dell'Aia che, con sentenza 6 febbraio 1998, l'ha in parte accolto. Infatti, secondo quanto risulta dall'ordinanza di rinvio, il Gerechtshof ha ritenuto che la detenzione della materia prima alcolica non era sottoposta ad accisa poiché il ricorrente non l'aveva svincolata da un regime sospensivo ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva.

9. L'interessato ha proposto immediatamente ricorso in cassazione innanzi lo Hoge Raad, senza che le parti avessero mai sollevato nel corso della causa la questione delle eventuali ripercussioni della direttiva sulla controversia. È lo stesso giudice di cassazione che ha sollevato d'ufficio tale questione.

10. Lo Hoge Raad è incline a ritenere che la mera detenzione di un prodotto sottoposto ad accisa, senza che questa sia stata assolta ai sensi delle disposizioni di legge, non può essere considerata come immissione in consumo ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva. Però, siccome questo punto di vista può, a suo parere, essere oggetto di discussione, ha deciso di adire la Corte di

giustizia sulla seguente questione pregiudiziale:

«Se possa essere considerata quale immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa, come inteso nell'art. 6, n. 1, della direttiva, anche la — mera — detenzione di un prodotto soggetto ad accisa ai sensi dell'art. 3, n. 1, della direttiva, qualora e nella misura in cui essa non abbia ancora formato oggetto della riscossione di un accisa conformemente alle disposizioni della vigente normativa comunitaria e nazionale».

come definiti nelle direttive ad essi relative:

- gli oli minerali⁶,
- l'alcool e le bevande alcoliche⁷,
- i tabacchi lavorati⁸.

(...)».

IV — Il quadro normativo

A — *La normativa comunitaria*

11. L'art. 3, n. 1, della direttiva dispone:

«La presente direttiva è applicabile, a livello comunitario, ai prodotti seguenti,

12. Conformemente all'art. 5, n. 1, «i prodotti di cui all'art. 3, paragrafo 1 sono sottoposti ad accisa al momento della loro fabbricazione nel territorio della Comunità (...) o al momento della loro importazione in tale territorio».

6 — Direttive del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali (GU L 316, pag. 12-15) e del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/82/CEE, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali (GU L 316, pag. 19).

7 — Direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/83/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcool e sulle bevande alcoliche (GU L 316, pagg. 21-27) e direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/84/CEE, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche (GU L 316, pag. 29).

8 — Direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/79/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette (GU L 316, pag. 8) e direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette (GU L 316, pag. 10).

13. L'art. 6 stabilisce che: (...).

«1. L'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo⁹...»

Dal canto suo l'art. 9 dispone:

Si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa:

«1. Fatti salvi gli artt. 6, 7, 8¹⁰, l'accisa diventa esigibile allorché i prodotti immessi in consumo in uno Stato membro sono detenuti¹¹ per scopi commerciali in un altro Stato membro».

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

14. Infine, l'art. 11, n. 2, prevede che «la fabbricazione, la lavorazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa, quando questa non è stata assolta, sono effettuate in un deposito fiscale».

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

B — *La legislazione olandese*

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

15. Nei Paesi Bassi la normativa sui diritti d'accisa è contenuta nella *Wet op de accijns* (legge relativa ai diritti d'accisa; in prosie-

9 — L'accisa diviene ugualmente esigibile all'atto della constatazione degli ammanchi dovuti alle perdite di prodotti intervenute in regime sospensivo per ragioni diverse dal caso fortuito o dalla forza maggiore o dalla natura del prodotto e, in quest'ultimo caso, a condizione che i prodotti in questione non siano stati oggetto di una franchigia (art. 6, n. 1, in combinato disposto con l'art. 14, nn. 1 e 3).

10 — Come si è visto, l'art. 6, n. 1, si riferisce al momento a partire dal quale il diritto d'accisa diviene esigibile. Gli artt. 7 e 8 determinano lo Stato membro nel quale tale diritto sarà riscosso.

11 — Tale nota riguarda solamente la versione in lingua spagnola delle presenti conclusioni.

guo: la «legge») 31 ottobre 1991¹², che è entrata in vigore il 1° gennaio 1992. Al fine di recepire la direttiva nell'ordinamento giuridico olandese, la legge è stata oggetto di un profondo rimaneggiamento attraverso la legge 24 dicembre 1992¹³, entrata in vigore il 1° gennaio 1993.

16. Nel suo articolo 1, n. 1, la legge elenca le merci sottoposte ad accisa, tra le quali sono inclusi, oltre al vino ed alla birra, i prodotti intermedi e gli altri prodotti alcolici.

17. Secondo l'art. 1, n. 2, della legge, l'accisa diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo dei prodotti soggetti ad accisa¹⁴; per immissione in consumo bisogna intendere lo svincolo dal deposito fiscale, vale a dire da ogni luogo nei Paesi Bassi dove, in conformità alle disposizioni di legge, i prodotti soggetti ad accisa possono essere prodotti, trasformati, detenuti, ricevuti e spediti in regime sospensivo [art. 2, n. 1, in combinato disposto con l'art. 1a, lett. d)].

18. Tuttavia, la legge considera ugualmente come immissione in consumo la produzione

di prodotti soggetti ad accisa al di fuori di un deposito fiscale, così come la detenzione di questi prodotti quando il diritto d'accisa non è stato ancora riscosso conformemente alle disposizioni della legge [art. 2, lett. f), in combinato disposto con l'art. 5, n. 1, della legge]. In questi casi, la persona responsabile della produzione o della detenzione irregolare è tenuta al pagamento del diritto a decorrere dal momento della produzione del prodotto o a decorrere dal momento in cui ha cominciato a detenerlo [art. 51a, lett. f), e 52a, lett. d)].

V — La procedura innanzi alla Corte di giustizia

19. Osservazioni scritte sono state presentate entro il termine fissato dall'art. 20 dello Statuto CE della Corte di giustizia dal governo neerlandese e dalla Commissione.

20. Considerando che nessuna delle parti ha chiesto di presentare osservazioni orali, la Corte ha deciso, ai sensi dell'art. 104, n. 4, del suo regolamento di procedura¹⁵, di rinunciare alla fase orale.

12 — Staatsblad 1991, pag. 561.

13 — Staatsblad 1992, pag. 711.

14 — Oppure al momento della loro importazione.

15 — Testo consolidato pubblicato in GU C 65, pag. 1, con le modifiche stabilite dalla Corte di giustizia il 16 maggio 2000 (GU L 122, pag. 43).

VI — Le peculiarità del dibattito processuale innanzi allo Hoge Raad

21. Come ho osservato, il *Gerechtshof* dell'Aia ha parzialmente accolto il ricorso proposto dal sig. Van de Water. Ritenendo che la produzione di ginepro da parte di quest'ultimo fosse un'attività soggetta al diritto d'accisa sull'alcool, conformemente all'art. 2, punto f), della legge, ha rigettato il suo ricorso nella parte in cui era diretto contro la parte dell'avviso di accertamento relativa alla produzione di ginepro. In compenso, ha accolto il ricorso per quanto riguarda la materia prima alcolica, poiché, a suo avviso, la detenzione di tale materia prima da parte del ricorrente non era soggetta ad accisa.

22. È in questa situazione che il sig. Van de Water ha proposto ricorso per cassazione. Ben inteso, questo ricorso mira all'annullamento della sentenza adottata nella parte in cui ha tenuto fermo l'avviso di accertamento per l'elaborazione di ginepro in base all'alcool a 96,2°, ma non contesta in nessun modo la valutazione espressa dal *Gerechtshof* sulla detenzione della materia prima alcolica. Tale questione non è stata sollevata innanzi allo Hoge Raad da parte del ricorrente, di modo che, non essendo stata contestata la pronuncia adottata da nessuna delle altre parti della controversia, la questione è inizialmente rimasta al di fuori del dibattito allo stadio della cassazione. Tuttavia, lo Hoge Raad se n'è

occupato d'ufficio¹⁶. Se l'ha fatto, è perché considerava la possibilità di non essere d'accordo su tale punto con l'organo giurisdizionale d'appello e di affermare che anche la detenzione di materie prime alcoliche è soggetta ad accisa.

23. Non so — e la Corte non ha bisogno di sapere — che portata possa avere una siffatta decisione. Ignoro se essa possa annullare la sentenza adottata e ristabilire la piena portata giuridica dell'avviso di accertamento nella parte in cui riguarda la detenzione della materia prima alcolica, il che porterebbe ad una *reformatio in peius*. Né tantomeno so, al contrario, se si tratterebbe di una decisione puramente dichiarativa e *pro futuro*, il cui proposito sarebbe di indicare il cammino per il futuro, senza incidere sulla singola situazione giuridica accertata nella decisione del *Gerechtshof*¹⁷.

24. In ogni caso, la portata di un'eventuale decisione dello Hoge Raad in materia è priva di pertinenza per risolvere la questione pregiudiziale. Tale portata dovrà essere chiarita in base al diritto processuale

16 — In realtà è stato l'avvocato generale presso lo Hoge Raad a sollevare la questione nelle sue conclusioni, quando si è richiamato a conclusioni presentate in cause simili.

17 — In diritto spagnolo la sentenza che decide su un ricorso per cassazione proposto nell'interesse della legge non incide sulla singola situazione giuridica derivante dalla decisione impugnata; essa si limita a rivestire una funzione di preservazione del diritto nello stabilire la disciplina legale [v., per esempio, l'art. 493 della Ley de enjuiciamiento civil, n° 1/2000 del 7 gennaio (codice di procedura civile — BOE n° 7, dell'8 gennaio 2000) e l'art. 100, n. 7, della Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, n° 29/1998 del 13 luglio (legge sulle giurisdizioni amministrative — BOE n° 167 del 14 luglio 1998)].

neerlandese, del quale la Corte non si deve occupare¹⁸, e cui ho accennato per dare maggiori lumi a quest'ultima, poiché, per rispondere alla giurisdizione nazionale, si deve disporre di un panorama completo di tutti gli elementi di fatto e di diritto relativi alla causa.

manifesta nella stessa direttiva²⁰ ed è stata sottolineata dalla Corte nella sentenza Commissione/Francia²¹, nella quale essa ha affermato che il suo scopo era di permettere agli Stati membri d'introdurre altre imposizioni indirette aventi una finalità specifica, vale a dire diversa da quella di bilancio.

VII — Analisi della questione pregiudiziale

A — Il sistema generale della direttiva

25. I diritti d'accisa sono imposte indirette sul consumo¹⁹ che, come rileva la Commissione nelle sue osservazioni scritte, possono avere un doppio obiettivo: in primo luogo, fornire incassi al Tesoro, in secondo luogo — cosa che non è meno importante — dissuadere dal consumo di certi prodotti. Tale duplicità di obiettivi si

26. Tuttavia, anche se ciò che precede è vero, il panorama della direttiva è nondimeno molto più ampio. Il suo obiettivo è di contribuire alla realizzazione del mercato interno per la libera circolazione delle merci soggette ad accisa²². A tal fine, essa impone il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri che disciplinano questi tipi d'imposizione al fine «di assicurare che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri»²³.

27. D'altro lato, la creazione ed il funzionamento di tale mercato interno, per ciò che concerne la libera circolazione delle merci soggette ai diritti d'accisa, devono essere assicurati senza ostacolare la riscos-

18 — La giurisprudenza consolidata della Corte in materia è che, attesa la ripartizione delle funzioni tra essa e le giurisdizioni nazionali, non è sua competenza verificare se la decisione attraverso la quale è stata adita sia stata adottata in conformità alle norme nazionali d'organizzazione giudiziaria e di procedura (v. sentenze 14 gennaio 1982, causa 65/81, *Reina*, Racc. pag. 33, punto 7; 3 marzo 1994, cause riunite C-332/92, C-333/92 e C-335/92, *Eurico Italia e a.*, Racc. pag. I-711, punto 13; 17 dicembre 1995, causa C-472/93, *Luigi Spano e a.*, Racc. pag. I-4321, punto 16, e 16 settembre 1999, causa C-435/97, *WWF e a.*, Racc. pag. I-5613, punto 33).

19 — V. il paragrafo 11 delle mie conclusioni nella causa *EMU Tabac e a.*, precedentemente citata alla nota 3.

20 — Il terzo 'considerando' della direttiva afferma che le merci alle quali essa si applica «possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche», prima di indicare all'art. 3, n. 2, che questi prodotti (gli oli minerali, l'alcool e le bevande alcoliche ed i tabacchi lavorati) «(...) possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche».

21 — Precedentemente citata alla nota 3.

22 — Ai sensi del primo 'considerando' della direttiva, «l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno implicano la libera circolazione delle merci, comprese quelle soggette ad accisa».

23 — Sentenza del 2 aprile 1998, *EMU Tabac*, precedentemente citata alla nota 3, punto 22.

sione di tali diritti da parte degli Stati membri. È indispensabile porre l'ago della bilancia in modo che ciascuno di tali obiettivi sia realizzato senza che ciò avvenga a scapito dell'altro²⁴.

28. Il legislatore comunitario ha elaborato pertanto un sistema che, senza impedire la libera circolazione delle merci, garantisca la riscossione dei diritti d'accisa che gravano su di esse: 1) mediante l'instaurazione di regole comuni di esigibilità del diritto d'accisa (uguaglianza quanto al fatto imponibile ed uniformità nell'esigibilità); 2) sottoponendo la circolazione intracomunitaria delle merci soggette ad accisa a condizioni e garanzie che, senza arrecare danno a queste, permettono d'identificare e di localizzare sul territorio comunitario i prodotti per i quali l'accisa non è ancora divenuta esigibile mentre il fatto imponibile si è già realizzato.

29. Dopo aver delimitato le merci alle quali essa va applicata e che sono suscettibili di essere oggetto di disposizioni comunitarie (gli oli minerali, l'alcool, le bevande alcoli-

che ed i tabacchi lavorati)²⁵, la direttiva istituisce come fatto imponibile la produzione e l'importazione sul territorio della Comunità dei prodotti precedentemente citati. Non può essere altrimenti poiché, se si vuole che il sistema sia efficace, l'assoggettamento all'imposta dovuta si produce quando il prodotto o la merce soggetta ad accisa appaiono sul mercato comunitario, sia che siano stati importati sia che essi vi siano stati prodotti o elaborati.

30. Siccome si tratta d'imposte sul consumo, l'esigibilità deve situarsi il più vicino possibile al consumatore finale. L'art. 6, n. 1, della direttiva prevede infatti che l'accisa diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo o nella situazione che equipara a quest'ultima; bisogna aggiungere che il legislatore considera essenziale che ciò valga in tutti gli Stati membri²⁶.

31. Di conseguenza, il fatto imponibile è costituito dalla produzione o dall'importazione sul territorio della Comunità di merci soggette ad accisa e l'esigibilità risulta dalla loro immissione in consumo. Ora, in

24 — Nelle mie conclusioni nella causa EMU Tabac, precedentemente citate alla nota 3, ho già rilevato che «la direttiva, come enuncia il preambolo, deve combinare due imperativi distinti: da un lato, «(...) il passaggio dal territorio di uno Stato membro a quello di un altro Stato membro non può dar luogo a un controllo suscettibile di ostacolare la libera circolazione intracomunitaria»; dall'altro, occorre garantire ad ogni Stato membro che l'accisa sarà riscossa alle aliquote da esso stabilite e secondo le comuni regole dell'esigibilità: che quindi «(...) s'impone (...) la conoscenza dei movimenti dei prodotti soggetti ad accisa».

25 — V. l'art. 3, n. 1, della direttiva. Il terzo 'considerando' di quest'ultima afferma che «deve essere definita la nozione di prodotti soggetti ad accisa (...) solo le merci considerate tali in tutti gli Stati membri possono essere oggetto di norme comunitarie (...)».

26 — «(...) per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno, occorre che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri» (quarto 'considerando').

genere, trascorre un lasso di tempo tra l'uno e l'altro di tali fatti e, più importante ancora, lo Stato membro in cui l'accisa sarà esigibile può variare a causa della circolazione intracomunitaria dei prodotti²⁷.

l'operazione realizzata sulle merci interessate, l'accisa non è esigibile in questa situazione.

32. Siffatto sistema porta necessariamente a considerare che non ci sono soluzioni di continuità tra l'assoggettamento all'accisa ed il momento in cui questa diviene esigibile, e ciò è realizzato a mezzo di una figura giuridica particolare, il regime detto sospensivo.

34. L'efficacia del regime sospensivo richiede un controllo rigoroso, per evitare le «fughe». In altri termini, «per garantire alla scadenza l'adempimento dell'obbligazione tributaria devono essere possibili controlli nei luoghi di fabbricazione come in quelli di detenzione»²⁸.

B — Il regime sospensivo e la circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accisa

33. L'art. 4, punto c), della direttiva definisce il regime sospensivo come «il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione e alla circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti d'accisa». Esso è applicato ai prodotti per i quali, quando il fatto imponibile (l'importazione o la fabbricazione) si è già verificato, l'accisa non è ancora divenuta esigibile. Quale che sia

35. A tal fine è previsto che la produzione, la trasformazione e la detenzione di prodotti soggetti ad accisa e collocati nel regime sospensivo non possono avere luogo che in un deposito fiscale debitamente autorizzato dallo Stato membro sul cui territorio essi si trovano²⁹; il titolare di questo deposito, denominato «depositario autorizzato»³⁰, è tenuto a rispettare certi

28 — Nono 'considerando' della direttiva.

29 — V. gli artt. 11, n. 2, e 12 della direttiva.

30 — Oltre alla figura del depositario autorizzato, la direttiva ha creato quella dell'«operatore registrato» e quella dell'«operatore non registrato», che si distinguono per il carattere più o meno abituale delle loro attività. L'operatore registrato è «la persona fisica o giuridica che non ha la qualità di depositario autorizzato, abilitata dalle autorità competenti di uno Stato membro a ricevere, nell'esercizio della sua professione, prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti d'accisa provenienti da un altro Stato membro (...)» [art. 4, lett. d)]. Da parte sua, l'operatore non registrato è «la persona fisica o giuridica che non ha la qualifica di depositario autorizzato, abilitata, nell'esercizio della sua professione, a ricevere a titolo occasionale prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti d'accisa provenienti da un altro Stato membro (...)» [art. 4, lett. e)].

27 — Lo Stato in cui l'accisa è esigibile è quello dell'immissione in consumo o della detenzione a fini commerciali (art. 6, n. 2, e artt. 7, 8 e 9). Può ugualmente trattarsi dello Stato in cui sono accertati gli ammanchi ai quali si riferisce l'art. 6, n. 1 (v. il n. 2 dello stesso art. 6, in combinato disposto con l'art. 14, n. 3).

obblighi precisi e deve sottoporsi a controlli severi³¹, al fine di garantire che il debito fiscale sarà pagato dal suo debitore al momento opportuno.

membro al riguardo delle loro autorità fiscali sulle forniture spedite e ricevute³⁵, dovere che è assolto per il tramite del documento precedentemente citato.

36. Dal canto suo, la circolazione intracomunitaria di prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo non può, salvo eccezioni³², avvenire che tra depositi fiscali³³. In ogni caso, i prodotti devono essere accompagnati da un documento, redatto dal mittente e che dovrà identificare le merci trasferite, o addirittura, all'occorrenza, da un altro documento che attesti il pagamento dei diritti d'accisa nello Stato membro di destinazione o il rispetto di tutti gli altri obblighi che garantiscono la riscossione di questi diritti in detto Stato³⁴. Il controllo è ancora rafforzato dall'istituzione di un dovere generale d'informazione degli operatori economici di ogni Stato

37. Come si può notare, tra la realizzazione del fatto imponibile ed il momento in cui il diritto d'accisa diviene esigibile, i prodotti soggetti ad accisa sono isolati in modo da potere essere elaborati, trasformati, detenuti e trasportati sul territorio della Comunità, senza che il diritto d'accisa divenga mai esigibile.

38. La protezione termina ed il diritto diviene esigibile quando si agisce al di fuori del regime sospensivo o quando si commettono irregolarità o infrazioni in occasione della circolazione intracomunitaria delle merci soggette ad accisa. Infatti, quando le attività che danno luogo all'accisa (l'importazione e la fabbricazione) si verificano ai margini del regime sospensivo o quando lo svincolo da questo regime si verifica in un momento differente da quello dell'immissione in consumo, il legislatore comunitario equipara tali situazioni ad un'immissione in consumo e, di conseguenza, le considera fattori che provocano l'esigibilità dell'accisa, al fine di evitare che le merci soggette ai diritti d'accisa non sfuggano a tale imposizione³⁶.

31 — L'art. 13 della direttiva impone al depositario autorizzato:

- «(...)
a) a prestare una garanzia eventuale in materia di fabbricazione, di lavorazione e di detenzione, nonché una garanzia obbligatoria in materia di circolazione, le cui condizioni sono fissate dalle autorità fiscali dello Stato membro in cui è autorizzato il deposito fiscale (nella versione che risulta dalla direttiva 94/74/CE, precedentemente citata alla nota 2);
b) a conformarsi agli obblighi prescritti dallo Stato membro nel cui territorio è situato il deposito fiscale;
c) a tenere una contabilità delle scorte e dei movimenti dei prodotti per ogni deposito fiscale;
d) a presentare i prodotti ad ogni richiesta;
e) a sottoporsi a qualsiasi controllo o accertamento (...).

32 — Le eccezioni sono quelle previste all'art. 5, n. 2 (nella versione che risulta dalla direttiva 94/74/CE, precedentemente citata alla nota 2), all'art. 16, all'art. 19, n. 4 (nella versione che risulta dalla direttiva che ho appena citato) e all'art. 23, n. 1 bis (inserito in tale testo dalla stessa direttiva 94/74/CE).

33 — V. l'art. 15, n. 1, della direttiva, nella versione che risulta dalla direttiva 94/74/CE, precedentemente citata alla nota 2.

34 — V. gli artt. 7, n. 4, e 18, n. 1 (nella versione modificata dalla direttiva 92/108/CEE, precedentemente citata alla nota 2), 2 e 3 della direttiva.

35 — V. l'art. 19, n. 1, della direttiva.

36 — V. gli artt. 6, n. 1, e 20, n. 1, della direttiva.

39. In definitiva, il regime sospensivo termina quando l'imposizione diviene esigibile³⁷ per un titolo o per un altro: immissione in consumo in senso stretto, situazioni equiparate all'immissione in consumo o commissione d'irregolarità o infrazioni durante la circolazione intracomunitaria delle merci. A questo punto, le «porte» si aprono, perché cessa di rilevare il controllo dei prodotti dato che le disposizioni fiscali sono state rispettate.

C — La detenzione di prodotti soggetti ad accisa al di fuori di un regime sospensivo quando il diritto non è stato ancora riscosso

40. La volontà del legislatore comunitario è che nessun prodotto soggetto ad accisa eluda il regime sospensivo sul territorio della Comunità fintantoché il diritto d'accisa non è stato ancora pagato. Per tale motivo, la mera detenzione di un prodotto in siffatta situazione comporta, nel sistema della direttiva, l'esigibilità del diritto.

41. Infatti, in tale regime fiscale, le operazioni sui prodotti soggetti ad accisa non possono essere effettuate, come si è visto, che tra depositi fiscali ed i prodotti non possono circolare che tra stabilimenti di questo tipo. Una merce può essere detenuta al di fuori del regime in questione se,

essendo sopraggiunta l'esigibilità, il diritto è stato liquidato e riscosso. Al contrario, se la merce non è in un deposito fiscale o non circola tra depositi fiscali e, di conseguenza, se essa è rimasta al di fuori del regime sospensivo senza prima avere pagato il diritto applicabile, è perché essa è indebitamente uscita da tale regime o non è entrata nel suo ambito di applicazione per il fatto che essa è stata importata o fabbricata ai margini del sistema fissato dalla direttiva. Sono proprio le situazioni che la direttiva stessa equipara all'immissione in consumo con il suo art. 6, n. 1.

42. Tenuto conto di tali considerazioni, credo che nulla nella direttiva impedisca di considerare come immissione in consumo la mera detenzione, al di fuori del regime sospensivo, di un prodotto soggetto ad accisa quando il diritto d'accisa per questo prodotto non è stato ancora pagato. Tale è, per l'appunto, il caso di fattispecie di cui all'art. 2, punto f), della legge che, come in precedenza sottolineato, equipara all'immissione in consumo la detenzione di prodotti soggetti ad accisa per i quali il diritto non è ancora stato pagato «conformemente alle disposizioni di legge», ovvero in conformità alla normativa legale in materia di produzione, importazione e smercio.

43. È vero che ci sono situazioni di mera detenzione di un prodotto che non sono suscettibili di essere equiparate all'immissione in consumo e di comportare l'esigibilità, ma si tratta sempre di casi di detenzione che si verificano in questo circuito chiuso ed ermetico che è il regime sospen-

37 — O quando i prodotti escono dalla Comunità o si trovano collocati sotto un regime doganale sospensivo [art. 19, n. 3 e 4 (quest'ultimo nella versione che risulta dalla direttiva 94/74/CE, precedentemente citata alla nota 2), in combinato disposto con l'art. 5, n. 2 (nella versione che risulta dalla stessa direttiva)].

sivo. Infatti, nella sua definizione di depositario autorizzato, la direttiva afferma che si tratta della persona abilitata a «fabbricare, trasformare, *detenere*, ricevere e spedire prodotti soggetti ad accisa *in regime di sospensione*» [art. 4, punto a)]. Quando essa si riferisce alla nozione di deposito fiscale, essa lo definisce come «il luogo in cui vengono (...) *detenute* (...) dal depositario autorizzato (...) *in regime di sospensione dei diritti d'accisa*, merci soggette ad accisa (...)» [art. 4, punto b)], ed essa ne fa così l'unico luogo dove può essere effettuata «(...) *la detenzione* dei prodotti soggetti ad accisa, quando questa non è stata assolta (...)» (art. 11, n. 2). Infine, il regime sospensivo è definito come «il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, *alla detenzione* e alla circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti d'accisa (...)»³⁸.

44. Come si può notare, si tratta in tutti questi casi di detenzione di prodotti soggetti ad accisa per i quali il diritto non è stato ancora pagato, ma che sono in regime sospensivo, cioè all'interno di un deposito fiscale o circolanti tra due depositi fiscali³⁹.

Quando il diritto d'accisa non è stato ancora riscosso, la detenzione al di fuori di un deposito fiscale, così è stato il caso per il sig. Van de Water, comporta che il prodotto abbia prima lasciato il regime sospensivo o non ci sia mai entrato, ossia una delle fattispecie previste dall'art. 6, n. 1, della direttiva.

38 — Il corsivo è mio.

39 — Al di fuori di questi casi, la detenzione di prodotti soggetti ad accisa, senza che il diritto corrispondente sia stato pagato, è proibita, e lo stoccaggio non è permesso che ai depositari autorizzati e all'interno di depositi fiscali. Gli operatori, registrati o meno, non possono stoccare prodotti in regime sospensivo [v. gli artt. 4, punto d) ed e), 11, n. 2 e 16, n. 1, della direttiva].

45. La Commissione rileva nelle sue osservazioni scritte che, dietro alla questione posta dallo Hoge Raad, si pone sullo sfondo il problema posto dal fatto che l'avviso di accertamento, in considerazione del fatto che fosse fondato sulla detenzione della materia prima alcolica, sia stato indirizzato al sig. Van de Water e non alla persona che gli aveva venduto tale materia prima, e che è, alla fin fine, quella che ha fatto illecitamente uscire tale materia prima dal regime sospensivo. Tuttavia, tale decisione, adottata dalle autorità fiscali olandesi in applicazione della legge⁴⁰, non è oggetto della questione posta alla Corte e, di conseguenza, non deve essere esaminata da quest'ultima.

46. A mio parere, per rispondere alla questione sollevata dallo Hoge Raad, non è necessario determinare quale sia il soggetto tenuto a pagare il diritto d'accisa.

47. Al riguardo, non bisogna dimenticare che, come la Corte di giustizia ha rilevato nella sua sentenza Commissione/Francia, precedentemente citata, l'armonizzazione operata dalla direttiva⁴¹ non è che parziale, poiché essa si limita a classificare i prodotti, ad organizzare un regime di circolazione di questi ultimi ed a definire le condizioni d'esigibilità dell'accisa.

40 — In particolare gli artt. 51a, punto f), e 52a, punto d).

41 — La sentenza si riferisce non solamente alla direttiva in esame nella fattispecie, ma anche alla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/83/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcool e sulle bevande alcoliche, precedentemente citata alla nota 7.

48. La direttiva indica i prodotti che, nell'ambito del diritto comunitario, sono soggetti ad accisa⁴², precisa in quale momento interviene il fatto imponibile⁴³ ed a partire da quando l'accisa è esigibile⁴⁴. Essa indica anche lo Stato nel quale l'accisa debba essere riscossa⁴⁵ e, per alcuni casi (tra i quali non rientra quello del sig. Van de Water), la persona che debba pagarla⁴⁶.

49. Il legislatore comunitario ha voluto che le altre condizioni d'esigibilità, l'aliquota d'imposta e la procedura per la liquidazione ed il pagamento dell'accisa siano quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in questione⁴⁷. In altre parole, la fissazione di tali condizioni, aliquota e procedure sono di competenza di ogni Stato membro, a condizione, ben inteso, di rispettare i criteri stabiliti nelle

direttive relative al ravvicinamento delle aliquote e delle strutture fiscali⁴⁸.

50. In definitiva, tutto ciò che lo Hoge Raad intende appurare è se la detenzione di materie prime alcoliche da parte del sig. Van de Water, fattispecie prevista dall'art. 2, punto f), della legge, possa essere considerata un'immissione al consumo ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva. Tutto qui. Una volta che si sarà risposto a questa domanda, e se la risposta sarà affermativa, la designazione del debitore dell'imposta (in altri termini, la questione se il sig. Van de Water sia tenuto o meno a pagare l'accisa) sarà incombenza dello Hoge Raad, che procederà alla scelta ed all'interpretazione delle norme giuridiche applicabili.

51. Credo che la Corte non possa statuire su una questione che non le è stata posta dall'organo giurisdizionale nazionale e che non sia necessario affrontare per rispondere a quella con la quale la Corte è stata effettivamente adita⁴⁹.

42 — Art. 3, n. 1.

43 — Art. 5, n. 1.

44 — Art. 6, n. 1.

45 — Art. 7, n. 1, art. 8 ed art. 9.

46 — Può trattarsi della persona che, all'interno di uno Stato membro diverso da quello in cui i prodotti sono stati immessi in consumo, detiene questi prodotti per la consegna o della persona che effettua la consegna o che destina i prodotti alle necessità di un operatore che compie in maniera indipendente un'attività economica o alle necessità di un organismo di diritto pubblico. Possono ugualmente, all'occorrenza, essere tenuti al pagamento dell'accisa tale operatore professionale e l'organismo di diritto pubblico (combinato disposto dei nn. 2 e 3 dell'art. 7).

Può essere tenuta al pagamento anche la persona che detiene i prodotti soggetti ad accisa a fini commerciali, in uno Stato membro diverso da quello dell'immissione in consumo (art. 9, n. 1, secondo comma).

In caso d'irregolarità o d'infrazione commesse nel corso della circolazione intracomunitaria di prodotti soggetti ad accisa, il debitore sarà la persona fisica o giuridica che ne garantisce il pagamento (art. 20, n. 1).

47 — L'art. 6, n. 2, della direttiva prevede che «le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa che deve essere applicata sono quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo o la constatazione degli ammanchi. L'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro (...)».

48 — Per quanto riguarda l'alcool e le bevande alcoliche, rinvio alle direttive 92/84/CEE e 92/83/CEE, precedentemente citate alla nota 7.

49 — Non bisogna dimenticare come da una costante giurisprudenza risulti che spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte (v., in particolare, sentenze 13 gennaio 2000, causa C-254/98, TK-Heimdienst, Racc. pag. I-151, punto 13, e 15 giugno 2000, causa C-302/98, Manfred Sehrer, Racc. pag. I-4585, punto 20).

VIII — Conclusione

52. Dato quanto precede, propongo alla Corte di giustizia di risolvere nel seguente modo la questione sollevata dallo Hoge Raad:

«L'art. 6, n. 1, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, non osta a che la mera detenzione di prodotti soggetti ad accisa ai sensi dell'art. 3, n. 1, della direttiva, sia considerata come un'immissione in consumo quando tali prodotti sono detenuti al di fuori di un regime sospensivo e l'accisa non è stata ancora assolta conformemente alle disposizioni comunitarie ed alla normativa nazionale vigenti».