

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
JEAN MISCHO

presentate il 21 marzo 2002<sup>1</sup>

**Introduzione**

1. Il Tribunale di Trento ha presentato alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale riguardante prodotti alcolici che avevano circolato in regime di sospensione dei diritti di accisa.

la persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti di uno Stato membro, nell'esercizio della sua professione, a fabbricare, trasformare, detenere, ricevere e spedire prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa in un deposito fiscale. L'art. 4, lett. c), definisce il «regime sospensivo» come il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione ed alla circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa.

**Disposizioni comunitarie applicabili**

2. La direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa<sup>2</sup> (in prosieguo: la «direttiva»), è applicabile all'alcol ed alle bevande alcoliche, conformemente all'art. 3, n. 1.

4. Ai sensi dell'art. 15, n. 3, della direttiva:

3. Ai sensi dell'art. 4, lett. a), della direttiva, per «depositario autorizzato» s'intende

«I rischi inerenti alla circolazione intracomunitaria sono coperti dalla garanzia prestata, come previsto all'articolo 13 dal depositario autorizzato speditore o, eventualmente, da una garanzia in solido tra lo speditore e il trasportatore. Se del caso, gli Stati membri possono esigere una garanzia dal destinatario. Le modalità della garanzia sono fissate dagli Stati membri. La garanzia deve essere valida in tutta la Comunità».

<sup>1</sup> — Lingua originale: il francese.

<sup>2</sup> — GU L 76, pag. 1.

5. In base all'art. 18, n. 1, della direttiva, nonostante l'eventuale uso di procedure informatizzate, ogni prodotto soggetto ad accisa che circola in regime di sospensione tra i territori dei diversi Stati membri è accompagnato da un documento rilasciato dallo speditore. Esso può essere un documento amministrativo oppure un documento commerciale. La forma e il contenuto di tale documento sono definiti secondo la procedura di cui all'art. 24 della direttiva.

6. L'art. 19, n. 4, della direttiva dispone che, «[q]ualora i prodotti soggetti ad accisa che circolano sotto il regime sospensivo di cui all'articolo 4, lettera c), siano esportati, questo regime è appurato mediante certificazione, da parte dell'ufficio doganale di uscita dalla Comunità, che i prodotti hanno effettivamente lasciato la Comunità. Tale ufficio deve rinviare allo speditore l'esemplare autenticato del documento di accompagnamento che gli è destinato». Conformemente al n. 5 del medesimo articolo, «[s]e l'accertamento non ha luogo, lo speditore è tenuto ad informarne le autorità fiscali del proprio Stato membro entro un termine che deve essere fissato da dette autorità fiscali. Questo termine non può tuttavia essere superiore a 3 mesi a decorrere dalla data di spedizione delle merci».

7. L'art. 20 della direttiva è formulato come 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, salvo prova, fornita entro un termine di 4 mesi a decorrere dalla data di spedizione dei prodotti stessi e ritenuta soddi-

sfacente dalle autorità competenti, della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa.

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

#### Controversia di cui alla causa principale e questioni pregiudiziali

8. La SpA Distillerie Fratelli Cipriani (in prosieguo: la «Cipriani»), esercita da svariati anni attività di distilleria di alcol. Nel periodo compreso tra dicembre 1996 e novembre 1997, la Cipriani ha effettuato, quale depositario autorizzato speditore ai sensi dell'art. 15, n. 3, della direttiva, numerose operazioni che implicavano la circolazione di prodotti alcolici destinati all'esportazione in paesi terzi attraverso uno o più Stati membri in regime di sospensione dei diritti d'accisa. Questi prodotti circolavano muniti del documento amministrativo di accompagnamento (in prosieguo: il «DAA»), previsto dalla direttiva.

9. Nell'ambito della cooperazione amministrativa nel settore delle accise, l'autorità fiscale italiana ha chiesto alle competenti autorità tedesche una perizia su alcuni DAA. In seguito alle verifiche così effettuate, è risultato che l'impronta del timbro apposto sui suddetti DAA per attestare l'uscita della merce dalla Comunità era falsa. Poiché ciò costituiva un'irregolarità ai sensi delle disposizioni nazionali applicabili, con avviso notificato il 16 marzo 1998, l'Ufficio Tecnico di Finanza di Trento chiedeva alla Cipriani il pagamento della somma di ITL 6 448 573 296 a titolo di accisa (con l'aliquota in vigore alla data di spedizione dei prodotti) relativa a venti spedizioni di alcol neutro di melassa circolanti in regime sospensivo. Per le stesse ragioni, il 6 aprile 1998 sono stati notificati alla Cipriani altri due avvisi con cui le si chiedeva il pagamento, rispettivamente, di ITL 19 044 116 432 e ITL 947 034 352, relative a ulteriori 62 spedizioni di alcol neutro di melassa.

10. Risulta dal fascicolo che solo in seguito alla notifica degli avvisi di pagamento dei diritti di accisa da parte dell'amministrazione fiscale italiana la Cipriani è venuta a conoscenza della contraffazione del timbro apposto sui DAA. Tale notifica è intervenuta dopo la scadenza del termine di quattro mesi a decorrere dalla data di spedizione, fissato all'art. 20, n. 3, della direttiva.

11. La Cipriani ha adito il giudice di rinvio con un'azione diretta a contestare, in primo

luogo, l'esigibilità dei diritti di accisa, poiché non vi era la prova dell'immissione in consumo dei prodotti nel territorio dello Stato membro di partenza (nella fattispecie, l'Italia), in secondo luogo l'applicabilità della norma nazionale che attua l'art. 20 della direttiva, sostenendo che le accise possono essere richieste solo qualora ricorra l'imputabilità dell'irregolarità o dell'infrazione, e, infine, la competenza dell'Amministrazione italiana a procedere alla riscossione, in quanto questa non aveva fornito la prova di aver verificato, con esito negativo, l'effettiva destinazione dei prodotti. Per le stesse ragioni, la Cipriani ha inoltre contestato i due avvisi di pagamento che le erano stati notificati nell'aprile 1998.

12. Il Ministero delle Finanze ha dedotto, da un lato, che la falsificazione dei DAA equivaleva all'immissione in consumo dei prodotti nel territorio dello Stato, e che si trattava quindi di uno svincolo irregolare dal regime sospensivo, cosicché l'accisa diviene esigibile. Esso ha asserito, d'altro lato, che l'obbligazione di pagamento dell'accisa gravava sulla Cipriani in qualità di spedite-garante e che la Repubblica italiana aveva il potere di esigere il pagamento. Il Ministero delle Finanze ha sostenuto inoltre che l'onere probatorio della regolarità dell'operazione o del luogo di immissione gravava sullo spedite ed ha affermato la competenza delle autorità italiane a riscuotere l'accisa, quale Stato membro di partenza e quello in cui è stata accertata l'irregolarità o l'infrazione allo scadere del termine di quattro mesi. Una volta decorso tale termine, lo spedite non potrebbe più fornire la predetta prova per contestare la competenza dello Stato alla riscossione dell'accisa.

13. Avendo ritenuto che la soluzione della controversia sottopostagli richiedesse l'interpretazione della direttiva 92/12, il giudice di rinvio ha sospeso il giudizio ed ha posto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 20, n. 3, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE — qualora si versi nell'ipotesi di circolazione di prodotti in regime sospensivo ai sensi dell'art. 4, lett. c), della stessa direttiva, destinati all'esportazione attraverso uno o più altri Stati membri ma non giunti a destinazione, e non sia possibile stabilire il luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione si è verificata —, sia da interpretare nel senso che lo Stato membro di partenza può procedere alla riscossione dei diritti d'accisa solo se il soggetto resosi garante del pagamento è stato tempestivamente posto in grado di conoscere che l'appuramento del regime sospensivo non ha avuto luogo, in modo da fornire entro il termine di quattro mesi dalla data di spedizione dei prodotti la soddisfacente prova della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa.

2) In caso di risposta affermativa alla questione sub 1), se la medesima interpretazione valga, nella stessa ipotesi, anche qualora lo Stato membro di partenza coincida con lo Stato membro in cui è stata accertata l'infrazione o l'irregolarità, ovvero se, in tal caso,

operi comunque, nella stessa ipotesi, la presunzione di cui all'art. 20, n. 2, della direttiva; in quest'ultima eventualità, se sia consentita la prova della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa, e se tale prova sia soggetta o meno al termine previsto nel successivo n. 3.

lora l'operazione non sia stata condotta a buon fine, l'autorità competente abilitata a procedere al recupero delle accise debba previamente avvisare lo speditore del fatto che l'appuramento del regime sospensivo non ha avuto luogo, affinché quest'ultimo possa fornire, entro il termine di quattro mesi fissato dall'art. 20, n. 3, della direttiva, la prova della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa.

- 3) In caso di risposta negativa al quesito sub 1), se l'art. 20, n. 3, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, nella stessa ipotesi, sia da interpretare nel senso che il soggetto resosi garante del pagamento dei diritti d'accisa, che non è stato tempestivamente posto in grado di conoscere che l'appuramento del regime sospensivo non ha avuto luogo, possa fornire la prova della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa anche qualora sia trascorso il termine di quattro mesi dalla data di spedizione dei prodotti».

15. La Cipriani ritiene che debba essere inviato un avviso di tale natura allo speditore e si basa, a tale proposito, sulla sentenza *Lensing & Brockhausen*<sup>3</sup>, nella quale la Corte ha interpretato le disposizioni applicabili in materia di transito comunitario qualora le merci non siano presentate all'ufficio di destinazione. Infatti, come la Commissione, la Cipriani insiste sull'analogia tra il regime di transito comunitario e quello della circolazione delle merci in regime sospensivo delle accise.

## Giudizio

### *Sulla prima questione*

14. Con la prima questione il giudice di rinvio intende sapere in sostanza se, qua-

16. Orbene, in tale sentenza la Corte ha statuito che la normativa applicabile al transito comunitario doveva essere interpretata nel senso che lo Stato membro da cui dipende l'ufficio di partenza può procedere al recupero dei dazi all'importazione solo se ha indicato all'obbligato principale che quest'ultimo disponeva di un termine di

3 — Sentenza 21 ottobre 1999, causa C-233/98 (Racc. pag. I-7349). V. art. 11 bis del regolamento (CEE) della Commissione 29 maggio 1990, n. 1429, che modifica il regolamento (CEE) n. 1062/87 recante disposizioni di applicazione e misure di semplificazione del regime di transito comunitario (GU L 137, pag. 21).

tre mesi per fornire la prova della regolarità dell'operazione di transito o del luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata effettivamente commessa.

17. Sia la Cipriani sia la Commissione rilevano che tale principio dovrebbe essere esteso al regime sospensivo dei diritti di accisa, tenuto conto delle analogie che quest'ultimo presenta con il regime del transito comunitario.

18. Si deve tuttavia osservare che quest'ultimo si differenzia in modo rilevante rispetto alla direttiva relativa alle accise sotto due aspetti.

19. In primo luogo, il regime del transito comunitario prevede che, qualora le merci facenti parte di una spedizione non siano state presentate all'ufficio di destinazione, tale ufficio avvisi l'ufficio di partenza. Spetta allora a quest'ultimo notificare tale fatto all'obbligato principale.

20. L'art. 19, n. 4, della direttiva prevede, invece, che l'ufficio doganale di uscita dalla Comunità debba rinviare l'esemplare autenticato del DAA direttamente allo speditore e non all'ufficio competente dello Stato membro di partenza.

21. Tale rinvio dev'essere effettuato non oltre i quindici giorni successivi al mese di ricevimento del DAA da parte dell'ufficio doganale di uscita. Qualora non sia compiuto entro tale termine — il che significa che l'operazione non è stata ultimata —, incombe allo speditore informarne le autorità fiscali del suo Stato membro entro un termine che dev'essere stabilito da parte delle suddette autorità fiscali. In forza dell'art. 19, n. 5, della direttiva, tale termine non può essere superiore a tre mesi a decorrere dalla data di spedizione delle merci.

22. Lo speditore è quindi il primo ad essere avvisato del mancato appuramento del regime sospensivo delle accise, e a lui spetta trasmettere tale informazione alle competenti autorità fiscali del suo Stato membro. La logica del sistema esclude, di conseguenza, la necessità di un avviso inoltrato all'operatore economico dalla competente autorità fiscale.

23. In secondo luogo, nel contesto del regime del transito comunitario, il testo pertinente, vale a dire l'art. 11 bis del regolamento n. 1062/87, dispone che l'ufficio di partenza dia notifica all'obbligato principale del fatto che le merci facenti parte di una spedizione non sono state presentate all'ufficio di destinazione e che non è accertabile il luogo in cui è stata commessa l'infrazione o l'irregolarità e debba indicare, al contempo, il termine entro il quale può essere addotta al suddetto ufficio di partenza la prova della regolarità dell'operazione di transito o del luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa.

24. Poiché il sistema introdotto dalla direttiva non prevede la fissazione di un simile termine ed essa non corrisponde alla logica di detto sistema, che stabilisce una diretta relazione tra l'ufficio di uscita e lo speditore, l'autorità fiscale competente dello Stato membro di partenza non deve avvisare lo speditore né fissargli un termine che inizi a decorrere da tale segnalazione.

25. Ma tale norma si può ancora applicare nell'ipotesi contemplata dalla prima questione del Tribunale, vale a dire qualora il meccanismo previsto non abbia funzionato correttamente perché l'esemplare del DAA, rinviato allo speditore, era stato oggetto di una falsificazione e lo speditore non è stato in grado di accorgersene? Questo conduce alla terza questione, a tal punto connessa alla prima che ritengo opportuno trattarla prima della seconda e risolvere congiuntamente la prima e la terza questione.

27. Occorre in limine rammentare nuovamente che lo speditore è di regola informato in merito all'esistenza di un'infrazione o di un'irregolarità quando l'esemplare del DAA a lui destinato non gli sia rinviato dall'ufficio doganale di uscita.

28. Qualora il documento non gli pervenga, lo speditore deve necessariamente concludere che le merci non sono arrivate a destinazione e deve immediatamente tentare di chiarire la situazione. Poiché, in tale ipotesi, è avvertito della probabile esistenza dell'infrazione entro il termine di quattro mesi a partire dalla data di spedizione, la direttiva prevede che debba anche fornire la prova della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa entro il suddetto termine.

29. Ben diverso è, tuttavia, il caso di specie. Infatti l'operatore interessato ha ricevuto un DAA munito dei timbri e delle firme che normalmente vi devono figurare. Questi ha quindi potuto supporre che tutto fosse in regola e che non dovesse attivarsi ulteriormente.

26. Mediante tale questione il giudice di rinvio intende in sostanza sapere se il termine di quattro mesi entro il quale un operatore deve aver fornito la prova della regolarità dell'operazione, ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata commessa, possa essere eccepito a un operatore che non sia stato informato, in tempo utile, del fatto che non aveva avuto luogo un appuramento regolare del regime sospensivo.

30. L'ordinanza di rinvio evidenzia, a tale proposito, che la Cipriani non aveva alcun motivo per dubitare dell'autenticità del documento. Essa conclude che le era obiettivamente impossibile rendersi conto dell'esistenza di un'irregolarità, vale a dire la falsificazione di taluni timbri risultanti sul DAA.

### *Sulla terza questione*

31. Ne consegue che, nella fattispecie, l'operatore non ha alcuna responsabilità per il fatto che ha rilevato l'esistenza di un'irregolarità solo dopo la scadenza del termine di quattro mesi, in seguito all'invio di un avviso di recupero dell'autorità nazionale competente, invio che ha avuto luogo solo dopo la scadenza del termine.

32. È vero che si potrebbe obiettare che, in base alla giurisprudenza della Corte relativa ai dazi doganali<sup>4</sup>, spetta all'operatore economico, e non alla collettività, sopportare le conseguenze di eventuali carenze delle sue controparti contrattuali. Lo stesso vale inoltre quando il suddetto operatore sia stato tratto in inganno da falsi certificati.

33. Si deve tuttavia sottolineare che tale giurisprudenza riguardava una questione diversa, vale a dire quella della possibilità per il suddetto operatore di eludere il pagamento dei diritti nelle circostanze sopra descritte.

34. Orbene, nella fattispecie è in questione se in una situazione di questo genere l'operatore economico conservi i suoi diritti procedurali fondamentali. La questione del suo obbligo di pagare si pone solo successivamente. Non vi è quindi motivo di estendere l'applicazione di tale giurispru-

denza al caso di specie. Invero, il fatto che l'operatore continui, secondo tali sentenze, a sopportare il rischio finanziario relativo alle transazioni in causa non ha alcuna incidenza sulla sorte dei suoi diritti procedurali.

35. Condivido perciò il punto di vista espresso sia dalla Commissione sia dal governo portoghese e dalla Cipriani, che hanno tutti osservato che un termine già scaduto nel momento in cui l'operatore, la cui diligenza e buona fede non sono in questione, è informato della sopravvenienza di un'irregolarità o di un'infrazione solo difficilmente si può qualificare come ragionevole.

36. Da una giurisprudenza costante emerge infatti che il principio fondamentale del rispetto dei diritti della difesa richiede, anche in mancanza di specifiche norme procedurali, che colui nei cui confronti deve essere adottata una misura atta a pregiudicarlo deve essere posto in condizioni di far valere utilmente il proprio punto di vista<sup>5</sup>.

37. Come sottolinea a giusto titolo la Commissione, è tale altresì il caso qualora il provvedimento di cui trattasi sia adottato da un'autorità nazionale che applichi il diritto comunitario nell'ambito di una competenza a quest'ultimo connessa.

4 — V., a titolo di esempio, sentenze 13 novembre 1984, cause riunite 98/83 e 230/83, Van Gend & Loos (Racc. pag. 3763), e 18 gennaio 1996, causa C-446/93, SEIM (Racc. pag. I-73).

5 — Sentenza 21 settembre 2000, causa C-462/98 P, Mediocurso/Commissione (Racc. pag. I-7183).



38. Ne consegue che, nell'ipotesi in cui l'operatore garante del pagamento delle accise fosse oggettivamente impossibilitato ad accorgersi, in tempo utile, dell'esistenza di un'irregolarità o di una presunta infrazione, non gli si possa opporre il termine previsto dall'art. 20, n. 3, della direttiva.

39. Da quanto sopra deriva che un operatore di tal genere deve disporre di un nuovo termine che inizierà a decorrere dal momento in cui l'autorità fiscale l'avrà ufficialmente informato del fatto che l'appuramento del regime sospensivo non è stato effettuato regolarmente.

40. A tale proposito si deve rilevare, con la Commissione, che l'esistenza di un termine non costituisce di per sé un problema. Infatti, sia l'efficacia del diritto fiscale sia la certezza del diritto esigono che, dopo un termine ragionevole, l'operatore che non è riuscito a fornire la prova richiesta dalla normativa non sia più legittimato ad opporsi al pagamento delle accise. Infatti, nel caso contrario, la percezione di queste ultime sarebbe illusoria.

41. D'altronde, nemmeno la durata del termine è all'origine della difficoltà. Infatti, come è stato sopra illustrato e come del resto evidenzia la Commissione, in altre circostanze, il fatto di disporre di quattro mesi al fine di fornire la prova richiesta non è irragionevole, anche se si deve osservare, a tale riguardo, che in sostanza un opera-

tore disporrà di un periodo più breve poiché necessita di far trascorrere il periodo durante il quale i prodotti sono trasportati sino al destinatario e di tener conto del fatto che la direttiva concede a quest'ultimo un certo termine per rinviare il DAA.

42. Ne consegue che il vero problema posto dall'art. 20, n. 3, della direttiva è il dies a quo del termine di quattro mesi.

43. La Commissione ritiene di poter fornire una soluzione al suddetto problema mediante un'interpretazione della direttiva. In altri termini non si dovrebbe considerare quest'ultima come invalida, ma soltanto, in qualche modo, incompleta e quindi tale da poter essere interpretata in un senso conforme al principio fondamentale del rispetto dei diritti della difesa.

44. Essa invoca, in tale contesto, due argomenti.

45. La Commissione sottolinea, in primo luogo, che l'applicazione letterale della direttiva implica l'imposizione di un termine che, tenuto conto della vita economica reale, sarà per lo più già decorso prima che l'operatore abbia avuto la possibilità di invocarlo. Ne consegue che un'interpretazione di questa natura rimetterebbe in discussione l'effetto utile dell'art. 20, n. 3, della direttiva.

46. Orbene, secondo una costante giurisprudenza, una delle norme interpretative del diritto comunitario è costituita dall'interpretazione conforme all'effetto utile di una norma. Si tratterebbe quindi di fornire a quest'ultima un'interpretazione tale da salvaguardarne il suddetto effetto.

47. La Commissione aggiunge, in secondo luogo, che, secondo una costante giurisprudenza, una norma deve ricevere un'interpretazione di natura tale da renderla conforme al Trattato e quindi, a fortiori, ai principi fondamentali del diritto comunitario, di cui fa parte il rispetto dei diritti della difesa.

48. Tali argomenti, per quanto siano persuasivi, risultano indiscutibili, tuttavia, solo in apparenza. Infatti ci indicano chiaramente quel che si potrebbe ritenere auspicabile, ma non necessariamente quanto è possibile.

49. Infatti, dalla giurisprudenza della Corte<sup>6</sup>, alla quale si riferisce la Commissione, emerge che occorre dare a una norma un'interpretazione conforme al principio dell'effetto utile e ai diritti fondamentali, quando questo sia possibile.

50. Invece tale giurisprudenza, che riguardava casi in cui la norma controversa non era altrettanto chiara rispetto alla fattispecie, non ci indica quando occorra valutare che ricorre una fattispecie di questo tipo.

51. Orbene, l'argomento della Commissione suscita di per sé dubbi a tale proposito.

52. La Commissione infatti si contraddice rilevando che, in un caso normale, nulla si oppone all'applicazione letterale dell'art. 20, n. 3, della direttiva, laddove sostiene, in base al suo argomento relativo all'effetto utile, che un'interpretazione di questo tipo comporterebbe che tale disposizione resti «lettera morta» in numerosi casi.

53. Comunque il fatto che la normativa si possa applicare in un certo numero di casi non mi sembra rilevante, quale che sia peraltro l'ampiezza di tale numero. Invero, il fatto che l'incompatibilità della normativa con i diritti fondamentali sia dovuta al suo carattere semplicemente incompleto o ad un'altra causa nulla toglie né all'esistenza né alla gravità dell'incompatibilità. La portata di quest'ultima è indipendente dalla questione se la violazione dei diritti fondamentali sia il risultato di quanto figura o non figura nel testo.

6 — Sentenze 5 maggio 1982, causa 15/81, Schul (Racc. pag. 1409), e 29 giugno 1995, causa C-135/93, Spagna/Commissione (Racc. pag. I-1651).

54. Una grave violazione dei diritti fondamentali può quindi essere anche il risultato del fatto che il legislatore ha semplicemente ommesso di prevedere un caso specifico, per quanto questo si verifichi di rado. La Corte ha pertanto già giudicato una norma invalida per una sua omissione anziché in ragione di una delle sue disposizioni<sup>7</sup>.

55. Occorre inoltre sottolineare che la soluzione proposta dalla Commissione sul fondamento degli argomenti sopra analizzati è lungi dall'essere al di sopra di ogni critica alla luce del rispetto dei diritti fondamentali. Essa suggerisce infatti l'applicazione della regola normale, vale a dire un termine di quattro mesi dalla spedizione dei prodotti, una volta che l'operatore sia stato informato, in un modo o nell'altro, dell'esistenza dell'infrazione o dell'irregolarità prima della scadenza del suddetto termine. Invece, qualora ne sia stato informato solo dopo il termine, secondo la Commissione dovrebbe beneficiare di un termine di quattro mesi decorrente dalla data in cui l'operatore è effettivamente venuto a conoscenza dell'infrazione o dell'irregolarità.

56. Risulta immediatamente che tale soluzione crea una rilevante disparità di trattamento tra gli operatori, in funzione del momento in cui hanno preso conoscenza dell'irregolarità o dell'infrazione. Orbene, non si ravvisa alcuna giustificazione per la suddetta disparità.

57. Pertanto, un operatore che fosse informato una settimana prima della scadenza del termine di quattro mesi dalla data di spedizione delle merci disporrebbe di un'intera settimana per cercare di fornire la prova che la normativa richiede. Invece un operatore avvisato una settimana più tardi, appena dopo la scadenza del termine, beneficerebbe, per quanto lo riguarda, di quattro mesi al fine di fornire la stessa prova.

58. La Commissione non invoca alcun argomento per giustificare una tale disparità di trattamento e le sarebbe alquanto difficile trovarne.

59. Questo significa allora che nel caso di specie è escluso il ricorso all'interpretazione e che la Corte può solo constatare l'invalidità dell'art. 20, n. 3, della direttiva? È tale la mia opinione.

60. Si deve infatti rilevare che l'approccio proposto dalla Commissione arriva ad aggiungere a tale disposizione un comma supplementare che ricomprenderebbe, a titolo di eccezione alla norma generale, l'ipotesi che costituisce l'oggetto della causa in esame.

61. Ora, un approccio di questo tipo mi sembra andare chiaramente al di là di quel

<sup>7</sup> — Sentenza 19 ottobre 1977, cause riunite 117/76 e 16/77, Ruckdeschel (Racc. pag. 1753).

che si deve intendere con la nozione di interpretazione. Si deve ricordare in tal sede che il testo di cui trattasi è estremamente chiaro. Anche il senso delle parole non lascia posto, nella fattispecie, ad alcun dubbio. Il legislatore non ha proceduto alla distinzione che propone la Commissione e non esiste alcun indizio della sua intenzione di procedervi.

62. La situazione sarebbe diversa se questi avesse effettuato una distinzione che si dovrebbe chiarire. In quel caso saremmo indubbiamente in ambito interpretativo. Invece non spetta al giudice, con il pretesto dell'interpretazione, sostituirsi al legislatore introducendo nella norma controversa distinzioni che quest'ultimo non ha effettuato.

63. Il vecchio adagio latino «Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus» non ha affatto perduto la sua rilevanza.

64. Ritengo pertanto che il tentativo della Commissione di «interpretare» tal testo piuttosto di dichiararne l'invalidità sia destinato al fallimento.

65. È vero che il giudice di rinvio allude solo all'interpretazione della norma e non alla sua legittimità. Emerge tuttavia da costante giurisprudenza che la Corte ha diritto di riqualificare una questione al fine di poter dare al giudice nazionale una

risposta utile alla soluzione della controversia. Nella fattispecie una risposta di questo tipo può essere data solo esaminando la validità della norma di cui trattasi, anche se il giudice di rinvio allude esclusivamente alla sua interpretazione.

66. Poiché spetta alla Corte cogliere gli elementi di diritto comunitario necessari per fornire un'utile risposta al giudice di rinvio, essa non può essere vincolata, a tale proposito, dalla scelta del suddetto giudice di sottoporre una questione di interpretazione o un giudizio di validità<sup>8</sup>.

67. Da quanto precede deriva che il giudice di rinvio deve escludere l'applicazione dell'art. 20, n. 3, della direttiva, data la sua incompatibilità con il principio fondamentale del rispetto dei diritti della difesa, poiché la suddetta incompatibilità non può essere evitata facendo ricorso all'interpretazione conforme proposta dalla Commissione.

68. Dato che tale incompatibilità non è dovuta alla fissazione di un termine in quanto tale, ma alla scelta del suo dies a

8 — V., in tal senso, sentenze 1° dicembre 1965, causa 16/65, Schwarze (Racc. pag. 909), e 15 ottobre 1980, causa 145/79, Roquette (Racc. pag. 2917).

quo, spetta, di conseguenza, al giudice di rinvio far decorrere il termine accordato dalla direttiva all'operatore, per fornire la prova da quest'ultima richiesta, a partire dalla data in cui è stato avvertito dall'autorità fiscale, ad esempio mediante un avviso di imposizione, del fatto che non ha avuto luogo il regolare appuramento.

1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, è invalido in quanto non prevede la possibilità, per un tale soggetto, di fornire la suddetta prova.

69. Osservo inoltre che, per risolvere il problema in futuro, incomberà, all'occorrenza, al legislatore comunitario trarre le conseguenze dalla sentenza della Corte.

*Quanto alla seconda questione*

70. Alla luce di quanto precede, si propone di risolvere come segue la prima e la terza questione pregiudiziale:

71. Con la seconda questione il giudice di rinvio intende, in sostanza, determinare se la possibilità per l'operatore di dimostrare in quale luogo è stata commessa l'infrazione o l'irregolarità, prevista dall'art. 20, n. 3, della direttiva, esista anche nel caso di applicazione del n. 2 di tale disposizione.

72. In altri termini, nella fattispecie ricorre in qualche modo un'applicazione cumulativa dei nn. 2 e 3 del suddetto art. 20.

Il principio fondamentale del rispetto dei diritti della difesa richiede che il soggetto resosi garante del pagamento delle accise, ma che non sia stato in grado di apprendere, entro il termine di quattro mesi dalla data di spedizione dei prodotti, che l'appuramento del regime sospensivo non è stato regolarmente effettuato, venga ufficialmente informato di tale fatto dall'autorità competente, e che il termine di quattro mesi per fornire la prova della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa inizi a decorrere solo a partire dalla suddetta informazione. L'art. 20, n. 3, della direttiva del Consiglio 25 febbraio

73. A tale proposito occorre procedere a un esame sistematico dell'art. 20 della direttiva.

74. Infatti l'obiettivo di quest'ultimo è prevenire i conflitti di competenza tra Stati

membri che intendano tassare i prodotti oggetto dell'infrazione. Esso designa quindi uno Stato competente in ciascuna delle ipotesi da esso contemplate.

75. Pertanto, l'art. 20, n. 2, enuncia una norma generale per il caso in cui sia stata constatata un'infrazione o un'irregolarità senza che sia possibile accertare il luogo in cui è stata commessa, vale a dire la competenza dello Stato membro sul cui territorio è stata constatata l'infrazione.

76. L'art. 20, n. 3, invece, si applica solo quando ricorre un altro presupposto, vale a dire il mancato arrivo dei prodotti di cui trattasi. In tal caso viene dichiarato competente lo Stato di partenza.

77. Pertanto, come evidenzia la Commissione, se si applicassero tali due disposizioni alla stessa fattispecie, si designerebbero due Stati membri competenti per assoggettare i prodotti alla tassazione. Ne deriverebbe un conflitto di competenze qualora lo Stato membro in cui è constatata l'infrazione non sia lo stesso Stato membro di partenza dei prodotti, laddove le due norme attributive della competenza previste dall'art. 20, nn. 2 e 3, della direttiva hanno precisamente la finalità di prevenire e, in ogni caso, di risolvere tali conflitti.

78. Il fatto che, nella fattispecie, le due disposizioni individuerebbero lo stesso Stato membro, vale a dire l'Italia, non comporta che sia possibile applicarle cumulativamente, prescindendo sia dal loro tenore letterale sia dal sistema della direttiva.

79. Si deve quindi determinare quale delle due disposizioni sia l'unica applicabile alla controversia sottoposta al giudice nazionale.

80. Orbene, questi, nella sua ordinanza di rinvio, ha precisato che i prodotti in causa non sono pervenuti a destinazione ai sensi dell'art. 20, n. 3, della direttiva. Ricorrono quindi i presupposti di applicazione di tale disposizione e il n. 2 del suddetto articolo, di conseguenza, non è applicabile alla presente causa.

81. Formulerò quindi ad abundantiam le riflessioni che seguono.

82. I nn. 1 e 2 dell'art. 20 riguardano entrambi la situazione nella quale un'infrazione o un'irregolarità sia stata commessa durante la circolazione. In tale contesto il n. 1 riguarda l'ipotesi in cui il luogo della suddetta infrazione o irregola-

rità sia noto, il n. 2 del suddetto articolo quella in cui non lo sia.

84. Da quanto precede deriva che occorre risolvere come segue la seconda questione:

83. Anche la logica di tali numeri esclude pertanto la possibilità di dimostrare la regolarità dell'operazione e, di conseguenza, l'applicabilità dell'art. 20, n. 3, della direttiva, relativo alla prova di tale regolarità. Infatti, l'essenziale presupposto di applicazione dei nn. 1 e 2 del suddetto articolo è l'esistenza di un'irregolarità o di un'infrazione.

Qualora i prodotti di cui trattasi non siano giunti a destinazione, l'art. 20, n. 2, della direttiva non si applica.

## Conclusioni

85. Per i motivi sopra esposti si propone di risolvere come segue le questioni del Tribunale di Trento:

### *Prima e terza questione*

«Il principio fondamentale del rispetto dei diritti della difesa richiede che il soggetto resosi garante del pagamento delle accise, ma che non sia stato in grado di apprendere, entro il termine di quattro mesi dalla data di spedizione dei prodotti, che l'appuramento del regime sospensivo non è stato regolarmente effettuato, venga ufficialmente informato di tale fatto dall'autorità competente, e

che il termine di quattro mesi per fornire la prova della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa inizi a decorrere solo a partire dalla suddetta informazione. L'art. 20, n. 3, 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, è invalido in quanto non prevede la possibilità, per un tale soggetto, di fornire la suddetta prova».

### *Seconda questione*

«Qualora i prodotti di cui trattasi non siano giunti a destinazione, l'art. 20, n. 2, della direttiva non si applica».