CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 18 luglio 2007 [1]

I — Introduzione

1. Nella causa principale dinanzi alla Cour de Cassation francese si contrappongono la Société Pipeline Méditerrannée et Rhône (di seguito: la «SPMR») e l'amministrazione doganale francese [2] in merito all'esenzione dai diritti di accisa per carburanti fuoriusciti da un oleodotto a causa di un guasto tecnico.

2. Al riguardo, l'esenzione di cui all'art. 14, 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 [3], presuppone che la perdita verificatasi durante il regime sospensivo sia imputabile a casi fortuiti o di forza maggiore o debba essere considerata perdita «inerent[e] alla natura dei prodotti». La Cour de Cassation chiede alla Corte l'interpretazione di tali nozioni.

II — Contesto normativo

A — *La direttiva 92/12*

3. Ai sensi dell'art. 3, la direttiva 92/12 è applicabile, tra l'altro, agli oli minerali, come definiti nelle direttive ad essi relative.

4. L'art. 5, n. 1, fissa il presupposto per l'assoggettabilità ad accisa nei termini seguenti:

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

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Più precisamente: l'Administration des douanes et droits indirects (amministrazione delle dogane e delle imposte indirette) e la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (Direzione nazionale delle informazioni e inchieste doganali; in prosieguo: la «DNRED»).

3 — 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 (GU L 76, pag. 1). La direttiva ha subito nel frattempo numerose modifiche che, tuttavia, non interessano le disposizioni oggetto del presente esame.

Si considera "importazione di un prodotto soggetto ad accisa": l'ingresso del prodotto nella Comunità (...)».

5. L'art. 6, n. 1, disciplina per contro il presupposto dell'obbligazione tributaria in senso proprio, ovvero l'esigibilità dell'accisa:

«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».

6. L'art. 14 della direttiva stabilisce i presupposti perché una perdita possa essere esentata dall'imposta:

«1. Il depositario autorizzato beneficia di un abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro. Egli beneficia, inoltre, in regime sospensivo, di un abbuono d'imposta per le perdite inerenti alla natura dei prodotti avvenute durante il processo di fabbricazione e di lavorazione, il magazzinaggio e il trasporto. Ogni Stato membro fissa le condizioni alle quali tali abbuoni sono concessi. Gli abbuoni d'imposta si applicano anche agli operatori di cui all'articolo 16 relativamente al trasporto in regime di sospensione dei diritti di accisa.

2. Le perdite di cui al paragrafo 1 verificatesi durante il trasporto intracomunitario di prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa devono essere accertate in base alle norme dello Stato membro di destinazione.

3. Fatto salvo l'articolo 20, in caso di ammanchi diversi dalle perdite previste al

paragrafo 1, nonché in caso di perdite per le quali gli abbuoni d'imposta di cui al paragrafo 1 non sono concessi, le accise sono riscosse in base alle aliquote vigenti nello Stato membro in questione al momento in cui le perdite, debitamente accertate dalle autorità competenti, si sono verificate o, se del caso, al momento della constatazione degli ammanchi».

B — *Normativa nazionale*

7. L'art. 158 C del codice doganale francese, recante, secondo le informazioni fornite dal giudice del rinvio, attuazione della direttiva 92/12, recita come segue:

«Le perdite di prodotti situati nel deposito fiscale di stoccaggio di prodotti petroliferi non sono assoggettate ad imposta, se l'amministrazione riceve la prova:

1. che esse risultano da caso fortuito o da forza maggiore [cas fortuit ou de force majeure];

2. o che esse sono inerenti alla natura dei prodotti. A tal fine, con regolamento del Ministro delle Finanze possono essere stabiliti per ogni tipo di prodotto e modalità di trasporto limiti forfetari all'ammissibilità di esenzione delle perdite».

III — Fatti e questioni pregiudiziali

8. Nel territorio del Comune di Saint-Just-Chaleyssin (Département Isère) per alcuni giorni si sono verificate perdite di carburante da un oleodotto. La SPMR trasportava carburanti in tale oleodotto in direzione della Svizzera in regime di sospensione dei diritti di accisa. In seguito, in data 1° gennaio 1997 l'oleodotto è esploso, provocando la fuoriuscita di carburanti di cui è stato possibile soltanto un parziale recupero dal suolo.

9. La SPMR ha chiesto quindi di beneficiare di un'esenzione dalle accise sui 795 201 litri di carburante che sarebbero andati persi. Dopo aver respinto la domanda, l'amministrazione doganale ha dapprima chiesto in giudizio, senza successo, il pagamento dell'imposta. La Cour d'appel ha quindi accolto parzialmente il ricorso e ha stabilito che non si era in presenza di una fattispecie di caso fortuito o di forza maggiore ai sensi dell'art. 158 C del codice doganale. Nel diritto francese sarebbero considerati casi di forza maggiore soltanto le circostanze impreviste, irresistibili e provenienti da una causa esterna all'interessato.

10. Avverso tale decisione la SPMR ha presentato ricorso alla Cour de Cassation. In via subordinata, essa sostiene che la perdita è comunque inerente alla natura del

prodotto. Con sentenza 11 luglio 2006 la Cour de Cassation ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di caso di forza maggiore all'origine delle perdite intervenute in regime sospensivo, ai sensi dell'art. 14, 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, debba essere intesa nel senso di circostanze imprevedibili, irresistibili e provenienti da una causa esterna al depositario autorizzato che si avvale di tali circostanze a sostegno della sua domanda di esenzione o se sia sufficiente che tali circostanze siano state irresistibili nei confronti del depositario autorizzato.

2) Se le perdite di una parte dei prodotti fuoriusciti da un oleodotto dovute al loro carattere fluido e alle caratteristiche del suolo su cui essi si sono riversati, che hanno ostacolato il loro recupero e provocato la loro imposizione, possano essere considerate inerenti alla natura dei prodotti, ai sensi dell'art. 14, n. 1, della direttiva 92/12 (...)».

11. Hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte la SPMR, i governi francese, italiano e polacco, nonché la Commissione delle Comunità europee.

IV — Valutazione

A — *Osservazioni preliminari*

12. L'art. 6, n. 1, della direttiva 92/12 stabilisce che l'accisa su prodotti soggetti ad imposta, come gli oli minerali, diviene esigibile non soltanto all'atto dell'immissione in consumo, ma anche all'atto della constatazione degli ammanchi che dovranno essere soggetti ad accisa ai sensi dell'art. 14, n. 3, della direttiva 92/12. Conformemente all'art. 14, n. 1, sono, tuttavia, esentate dall'imposta le perdite verificatesi durante il regime sospensivo e imputabili

— a caso fortuito (*cas fortuit*),

— a forza maggiore (*force majeure*), o

— le perdite inerenti alla natura dei prodotti.

13. Con la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede di definire se i

carburanti fuoriusciti dall'oleodotto costituiscono una perdita dovuta a forza maggiore, mentre con la seconda questione chiede se essi possano essere considerati «perdite» ai sensi della terza fattispecie di esenzione dai diritti di accisa.

14. Al riguardo occorre premettere due osservazioni. Da un lato, occorre rilevare che le nozioni utilizzate nell'art. 14, n. 1, devono essere considerate nozioni autonome di diritto comunitario.

15. Invero, l'art. 14, n. 1, terza frase, della direttiva 92/12 prevede che ogni Stato membro stabilisca i presupposti per la concessione dell'esenzione. Tuttavia, l'art. 14, n. 1, terza frase, della direttiva 92/12 non può essere inteso, come giustamente sottolinea la Commissione, nel senso che gli Stati membri sono autorizzati a definire autonomamente le rilevanti nozioni di «forza maggiore» e «perdita» secondo i propri ordinamenti nazionali.

16. Conformemente al quarto 'considerando' della direttiva 92/12, per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno, occorre che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri. Questa finalità della direttiva risulterebbe compromessa se i presupposti oggettivi per la concessione dell'esenzione dipendessero esclusivamente dalla definizione degli elementi costitutivi della fattispecie nel diritto nazionale. Piuttosto, il potere degli Stati membri di stabilire i presupposti per la concessione dell'esenzione si estende soltanto a quegli elementi di dettaglio relativi alla concessione dell'esenzione — ad esempio con riguardo al procedimento amministrativo — che non sono disciplinati dalla direttiva, ma non comprende la definizione del contenuto di tali esenzioni [4].

17. Inoltre, anche in altri settori del diritto la Corte ha sino ad oggi interpretato la nozione di «forza maggiore» come nozione di diritto comunitario, senza mai fare riferimento alle impostazioni nazionali [5].

18. Come seconda osservazione preliminare, occorre chiarire che, in base alle circostanze esposte dal giudice del rinvio, si è senza dubbio in presenza di una «perdita» di carburante ai sensi della direttiva 92/12. Ciò resta vero, come giustamente osserva la Commissione, anche se si interpreta tale nozione conformemente alla simile nozione

4 — V., in tal senso, sentenza 15 giugno 2006, causa C-494/04, Heintz van Landewijck (Racc. pag. I-5381, punto 41), nonché, con riguardo alla simile disposizione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, sentenza 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest e Montecello (Racc. pag. I-4427, punto 24 con ulteriori indicazioni), e le mie conclusioni presentate il 15 dicembre 2005, nelle cause riunite C-443/04 e C-444/04, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen (Racc. pag. I-3617, paragrafo 21).

5 — V., ad esempio, le pronunce citate alle note 18 e 19.

di cui all'art. 4 della direttiva 79/623/CEE [6]. Con riguardo a tale disposizione la Corte ha stabilito che non si ha una perdita quando esiste il rischio che il prodotto andato perso sia messo in circolazione nella Comunità, rischio che può verificarsi in particolare nel caso del furto [7]. Nel caso presente, per contro, il carburante è penetrato nel suolo in maniera irrecuperabile, con la conseguenza che tale miscela deve essere smaltita come rifiuto. Pertanto, è escluso che esso possa essere messo di nuovo in circolazione.

B — *Sulla prima questione pregiudiziale*

19. Con la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio sottopone alla Corte due alternative per una più precisa definizione della nozione di forza maggiore. Egli chiede se l'evento all'origine delle perdite debba essere stato imprevedibile e irresistibile, nonché proveniente da una causa esterna al depositario, o se si debba fare riferimento solo alla irresistibilità.

20. La formulazione della questione si basa chiaramente sul concetto di forza maggiore esistente nel diritto francese. In considerazione della circostanza che si tratta dell'interpretazione di una nozione autonoma di diritto comunitario, non è tuttavia opportuno, come giustamente sottolinea la Commissione, utilizzare una terminologia come quella dell'ordinanza di rinvio caratterizzata dall'uso di un concetto nazionale. In prosieguo occorre pertanto elaborare una definizione autonoma della nozione di «forza maggiore».

21. Anche se il giudice del rinvio non pone espressamente la questione della nozione di caso fortuito (*cas fortuit*), occorre chiarire in primo luogo quale rapporto intercorre tra tale nozione e la perdita imputabile a forza maggiore.

1. Sul rapporto tra la nozione di caso fortuito (*cas fortuit*) e quella di forza maggiore

22. Conformemente alla versione tedesca della direttiva 92/12, insieme alle perdite imputabili a forza maggiore, anche le perdite dovute a caso fortuito (*Untergang*) danno luogo ad esenzione. Al riguardo, secondo il significato letterale occorre intendere per caso fortuito ogni perdita irrecuperabile di un oggetto, senza che ciò sia riconducibile alla particolare situazione o alla responsabilità del depositario. Dal momento che il carburante fuoriuscito è penetrato nel suolo e che non è stato possibile utilizzarlo nuovamente, se si considerasse soltanto la versione tedesca si avrebbe una fattispecie di

6 — Direttiva del Consiglio 25 giugno 1979, 79/623/CEE, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative riguardanti l'obbligazione doganale (GU L 179, pag. 31).

7 — Sentenza 5 ottobre 1983, cause riunite 186/82 e 187/82, Esercizio Magazzini Generali (Racc. pag. 2951, punto 14).

caso fortuito. La quantità fuoriuscita andrebbe pertanto esentata dall'imposta, indipendentemente dall'esistenza di un caso di forza maggiore.

23. Tuttavia, la versione tedesca è diversa dalle altre versioni della direttiva. A quanto risulta, queste associano la nozione di forza maggiore non a quella di perdita irrecuperabile (*Untergang*), bensì ad una nozione corrispondente alla nozione francese di *cas fortuit*, la cui traduzione più corretta in tedesco sarebbe «Zufall» [8]. Secondo giurisprudenza costante, quando le diverse versioni linguistiche di un testo comunitario divergono l'una dall'altra o comunque permettono interpretazioni divergenti, la disposizione di cui trattasi deve essere interpretata in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui essa fa parte [9].

24. Se si considera il sistema della normativa è opportuno intendere la nozione di «Untergang» nel senso di caso fortuito, come accade in altre versioni linguistiche [10]. Se, infatti, con la nozione di «Untergang» si intendesse ogni perdita definitiva — indipendentemente dalla presenza o meno di colpa —, la perdita imputabile a forza maggiore perderebbe allora per gran parte significato autonomo. Nella maggior parte dei casi, infatti, la perdita per forza maggiore è legata alla perdita irrecuperabile del prodotto [11].

25. Inoltre, le due nozioni qui utilizzate vengono impiegate anche in altre disposizioni, ad esempio nell'art. 45, n. 2, dello Statuto della Corte di giustizia [12]. In quel contesto, tuttavia, le nozioni sono tradotte in tedesco con «höhere Gewalt oder Zufall». Occorre, pertanto, assumere che l'esenzione debba essere concessa soltanto in caso di perdite imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e non già per la semplice perdita irrecuperabile del prodotto.

8 — V., ad esempio, le seguenti versioni linguistiche nelle quali la direttiva era stata originariamente adottata: EN: fortuitous events; ES: caso fortuito; IT: casi fortuiti; DK: haendelige begivenheder; NL: toevallige omstandigheden; PT: casos fortuitos; GR: τυχαία περιστατικά.

9 — Sentenze 27 marzo 1990, causa C-372/88, Cricket St. Thomas (Racc. pag. I-1345, punto 19); 9 marzo 2006, causa C-174/05, Zuid-Hollandse Milieufederatie e Natuur en Milieu (Racc. pag. I-2443, punto 20), e 23 novembre 2006, causa C-300/05, ZVK (Racc. pag. I-11169, punto 16).

10 — Al riguardo, Austria e Germania hanno trasposto fedelmente la direttiva con la conseguenza, considerato il significato della nozione di perdita irrecuperabile in tali ordinamenti, di possibili divergenze di contenuto rispetto alla direttiva [v., ad esempio, art. 38 del Mineralölsteuergesetz austriaco del 1995 (legge sulle accise sugli oli minerali, BGBl. 1994, pag. 630/1994) e art. 14, comma 1, dell'Energiesteuergesetz tedesca (legge sulle accise sull'energia, BGBl. 2006 I, pag. 1534)].

11 — Soltanto in caso di perdita per furto (ammesso che ciò costituisca un caso di forza maggiore), non si ha una contemporanea «perdita irrecuperabile» dell'oggetto.

12 — V., ad esempio, l'art. 45, n. 2, dello Statuto della Corte di giustizia.

26. La questione posta dal giudice del rinvio riguarda direttamente soltanto l'interpretazione della nozione di «forza maggiore», senza affrontare quella di caso fortuito (*cas fortuit*). Ciò si spiega con il fatto che, diversamente ad esempio dal diritto tedesco [13], nel diritto francese, secondo opinione dominante, tali nozioni tendono a sovrapporsi e non possono essere distinte nettamente l'una dall'altra [14].

27. Anche nel diritto comunitario sino ad oggi la Corte non ha distinto le due nozioni [15], ma le ha frequentemente esaminate insieme sulla base degli stessi criteri, senza fornirne un'interpretazione specifica [16]. Tuttavia, nella maggior parte dei casi essa ha incentrato le proprie osservazioni sulla nozione di forza maggiore, non attribuendo alla nozione di caso fortuito una rilevanza autonoma [17]. Pertanto, anche nel presente contesto occorre concentrare l'analisi sull'interpretazione della nozione di forza maggiore.

2. Sull'interpretazione della nozione di forza maggiore

28. Sino ad oggi la Corte non ha fornito un'interpretazione specifica della nozione di forza maggiore ai sensi dell'art. 14, n. 1, della direttiva 92/12. Tuttavia, in più occasioni essa si è pronunciata con riguardo a tale nozione in relazione ad altre disposizioni. Inizialmente procederò ad esporre la giurisprudenza relativa ad altri settori del diritto e quindi ad esaminare se essa possa essere applicata senza limiti alla direttiva 92/12 o se siano invece necessari taluni adeguamenti.

a) Giurisprudenza della Corte in altri settori

29. Gran parte della giurisprudenza relativa alla nozione di forza maggiore attiene a regimi afferenti all'organizzazione comune di mercato nel settore agricolo. Tuttavia, anche nell'ambito della giurisprudenza relativa all'art. 45 del suo Statuto, la Corte si era già pronunciata sull'interpretazione di tale nozione.

13 — Tale normativa distingue sovente tra «*einfachen Zufall*» (caso fortuito semplice) e forza maggiore come «*gesteigerten Zufall*» (caso fortuito grave).

14 — V., al riguardo, Terré/Simler/Lequette, *Droit civil — Les obligations*, Éditions Dalloz, 9. edizione 2005, paragrafo 581 con indicazioni ulteriori.

15 — Nella sentenza 15 dicembre 1994, causa C-195/91 P, Bayer/Commissione (Racc. pag. I-5619, punto 33), la Corte ha volutamente lasciato in sospeso la questione della distinzione tra le nozioni.

16 — V., ad esempio, sentenza della Corte 2 marzo 1967, causa C-25/65, SIMET/Alta autorità (Racc. pag. 36, in particolare pag. 48); ordinanza 5 marzo 1993, causa C-102/92, Ferriere Acciaierie Sarde/Commissione (Racc. pag. I-801, punto 20) e sentenza Bayer/Commissione (citata alla nota 15), punto 32.

17 — Soltanto nella sentenza SIMET/Alta autorità (citata alla nota 16), pag. 48, relativa all'art. 45 dello Statuto, assai risalente e rimasta unica in tal senso, la Corte ha riconosciuto come caso fortuito, senza distinguere dalla nozione di forza maggiore, il caso in cui un ricorso è stato depositato presso la Corte soltanto quattro giorni dopo il suo arrivo a Lussemburgo.

30. Conformemente a tale giurisprudenza, la nozione comunitaria di forza maggiore e di caso fortuito deve essere intesa in principio come riferita a circostanze anormali e imprevedibili, estranee all'operatore interessato, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate nonostante l'uso della massima diligenza [18]. Da ciò discende che sia la nozione di forza maggiore, sia quella di caso fortuito comportano un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze di eventi anormali, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi [19].

31. Invero, la Corte ha più volte sottolineato che la nozione non assume identico contenuto nei vari settori di applicazione del diritto comunitario e che il suo significato dev'essere determinato in considerazione del contesto giuridico nell'ambito del quale è destinata a produrre i suoi effetti [20]. Tuttavia, la definizione sopra riportata deve essere applicata «prescindendo dalle peculiarità dei settori specifici in cui essa viene impiegata» [21]. Appare quindi evidente che la definizione non deve essere elaborata nuovamente per ogni contesto normativo, ma che un adeguamento della definizione generale si rende necessario solo in casi determinati.

b) Applicabilità al caso presente

32. Si pone ora la questione se una fattispecie come quella in esame costituisca un caso di forza maggiore già in base alla definizione tradizionale.

33. Ratione personae, essa impone che le conseguenze dell'evento non avrebbero potuto essere evitate nonostante l'uso della necessaria diligenza. I soggetti che hanno presentato osservazioni nel presente procedimento parimenti concordano sul fatto che l'assenza di colpa o di un comportamento negligente costituisce una condizione necessaria per assumere la forza maggiore e che quindi la forza maggiore è sempre esclusa quando l'operatore interessato non ha concretamente prestato la diligenza richiesta dal caso di specie.

18 — Giurisprudenza costante: v., ad esempio, sentenze della Corte 5 febbraio 1987, causa C-145/85, Denkavit (Racc. pag. 565, punto 11); 7 dicembre 1993, causa C-12/92, Huygen (Racc. pag. I-6381, punto 31); 5 ottobre 2006, causa C-105/02, Commissione/Germania (Racc. pag. I-9659, punto 89), e dello stesso giorno causa C-377/03, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-9733, punto 95).

19 — Sentenza Bayer/Commissione (citata alla nota 15), punto 32; ordinanza 18 gennaio 2005, causa C-325/03 P, Zuazaga Meabe/HABM (Racc. pag. I-403, punto 25).

20 — Sentenza Huygen (citata alla nota 18), punto 30; sentenza 29 settembre 1998, causa C-263/97, First City Trading e a. (Racc. pag. I-5537, punto 41).

21 — Ordinanza Ferriere Acciaierie Sarde/Commissione (citata alla nota 16), punto 20.

34. A tale riguardo, il governo italiano osserva che, dal momento che non può essere escluso un comportamento negligente della SPMR nell'attività di manutenzione dell'oleodotto, già per tale motivo la forza maggiore viene meno. Tuttavia, come a ragione rilevano la Commissione e i governi francese e polacco, la decisione se alla SPMR possa essere addebitato un comportamento negligente spetta al giudice del rinvio.

35. Secondo la definizione sopra riportata la semplice assenza di colpa non è, tuttavia, sufficiente. L'evento causale deve inoltre essere straordinario, imprevedibile ed indipendente dal soggetto che afferma l'esistenza della forza maggiore. Occorre, pertanto, che sia altresì soddisfatto il criterio oggettivo indicato dalla Corte: le circostanze devono essere straordinarie ed estranee all'operatore.

36. Nel caso presente, la perdita di carburante era dovuta ad una rottura e, in particolare, alla successiva esplosione dell'oleodotto. La perdita è riconducibile, pertanto, ad un guasto tecnico dell'oleodotto. Eventi che si pongono in stretta relazione con la capacità funzionale dei mezzi tecnici utilizzati dal gestore di un oleodotto sono, tuttavia, di principio imputabili a tale soggetto, dal momento la loro scelta e manutenzione dipende direttamente dal gestore e che si tratta della concretizzazione di un rischio (sebbene anche piccolo) di gestione.

37. Peraltro, anche con riguardo alla straordinarietà e imprevedibilità di un guasto tecnico di tale tipo si nutrono perplessità, dal momento che la Corte in passato al riguardo ha fissato criteri molto rigidi. Essa, infatti, non ha classificato un evento come straordinario e imprevedibile per il semplice fatto che si trattava di un fenomeno raro [22]. Anche un guasto tecnico relativamente raro di un bene strumentale non andrebbe quindi considerato straordinario e imprevedibile, giacché il pericolo di un guasto tecnico costituisce un rischio inerente ad ogni mezzo tecnico. Per contro, la valutazione se il verificarsi della rottura sia, eccezionalmente, un fenomeno talmente raro che nessun gestore possa ragionevolmente aspettarsi tale evento costituisce una questione di fatto che deve essere risolta dal giudice del rinvio.

38. Pertanto, salvo l'accertamento di ulteriori circostanze di fatto nella causa principale, applicando la definizione tradizionale ad una fattispecie quale quella presente non si può ritenere esistente un caso di forza maggiore.

22 — Nella sentenza 13 ottobre 1993, causa C-124/92, An Bord Bainne e Inter-Agra (Racc. pag. I-5061, punto 15), ad esempio, la Corte non ha ritenuto un evento straordinario e imprevedibile il fatto che la normativa di uno Stato di esportazione che era restata in vigore per trenta anni fosse stata modificata senza previa comunicazione e avviso.

3. Adeguamento della definizione alle finalità della direttiva 92/12?

39. Ad avviso della Commissione e della SPMR è, tuttavia, necessario adeguare la riportata definizione alle particolarità del contesto normativo e alle finalità della direttiva. A loro avviso, un evento sarebbe già estraneo al depositario quando esso risulti inevitabile nonostante l'impiego della necessaria diligenza. Se si pretendesse anche che l'evento che ha provocato il danno sia intervenuto esternamente all'oleodotto e sia stato imprevedibile, ciò comporterebbe una ripartizione dei rischi unicamente a danno del depositario. Tale conseguenza non sarebbe giustificata anche in considerazione del fatto che i depositari disporrebbero di un'autorizzazione ai sensi dell'art. 12 della direttiva 92/12.

40. La SPMR rileva che nel caso in esame, da un lato, è pacifico che il prodotto si è perso in maniera irrecuperabile e che pertanto è certo che esso non possa più entrare in circolazione nella Comunità. Dall'altro lato, essa non sarebbe responsabile della perdita in qualità di depositario. In considerazione della finalità della direttiva, tale fattispecie non prevedrebbe, tuttavia, l'imposizione di accise.

41. A ciò si oppone, tuttavia, il chiaro tenore dell'art. 14 della direttiva 92/12. Tale articolo considera quale fattispecie di tassazione l'accertamento di perdite in quanto tale e non si limita a porre una presunzione semplice che il prodotto perso sia entrato in circolazione nella Comunità.

42. Anche se si tiene presente l'argomento della Commissione in merito ad un'equa ripartizione dei rischi, non appare necessaria un'interpretazione particolarmente ampia della nozione di forza maggiore.

43. Al riguardo, occorre in primo luogo considerare che ai sensi della direttiva la tassazione delle perdite rappresenta la regola, mentre l'esenzione ne costituisce soltanto un'eccezione. Le eccezioni devono, tuttavia, essere interpretate in via restrittiva. Inoltre, già la stessa nozione di forza maggiore induce a ritenere, in base all'uso comune della lingua, che essa comprende solo un numero limitato di casi.

44. L'impostazione della SPMR e della Commissione avrebbe come conseguenza, in ultima analisi, l'identificazione del criterio

della forza maggiore con il concetto di assenza di colpa, notevolmente più ampio. Il criterio della colpa è tuttavia estraneo al diritto tributario. Piuttosto, la ripartizione dei rischi ai fini della tassazione di beni di consumo si basa sulla ripartizione in base alla sfera di controllo e non sul rispetto di determinati parametri di diligenza. Nel merito si tratta principalmente di stabilire quale soggetto risponda delle conseguenze fiscali derivanti dal verificarsi del tipico rischio di gestione. Al riguardo, un guasto tecnico del mezzo di trasporto utilizzato dal depositario ricade nella sfera di rischio di tale soggetto.

45. Occorre concordare con la Commissione e la SPMR sul fatto che in questo modo il depositario sopporta un rischio elevato di dover versare l'imposta per i prodotti andati persi. Tuttavia, tale ripartizione dei rischi trova giustificazione nel fatto che il depositario trasporta e controlla prodotti che sono soggetti ad imposta già dal momento della loro fabbricazione o importazione nel territorio della Comunità [23]. Per garantire il corretto transito dei prodotti negli Stati terzi si sospende l'esigibilità dell'imposta durante il trasporto attraverso la Comunità. Dal momento, quindi, che il depositario beneficia di un regime speciale ad esso favorevole, non appare iniquo che durante l'applicazione di tale regime egli risponda dei rischi derivanti dalla sua sfera di controllo.

46. Il fatto che un depositario in quanto tale debba essere autorizzato ai sensi dell'art. 12 della direttiva 92/12 e che su di esso ricadano determinati obblighi in base all'art. 13 non può avere come conseguenza che egli venga parzialmente sollevato dai rischi fiscali del trasporto in un oleodotto di prodotti soggetti ad accisa e che tali rischi siano trasferiti allo Stato. L'autorizzazione è diretta soltanto a garantire che il depositario sia in possesso della necessaria affidabilità per il regime di sospensione dell'imposta.

47. Anche la possibilità di esenzione dalla prestazione di una garanzia in regime sospensivo, che l'art. 15, n. 3, secondo comma, prevede per il trasporto in una condotta, tiene conto esclusivamente dello scarso rischio di manipolazioni e di perdite legato a tale modalità di trasporto. Se, invece, inaspettatamente si verificano perdite, allora si applica la descritta ripartizione delle sfere di rischio. Parimenti, l'autorizzazione statale per la costruzione e la gestione dell'oleodotto non fonda una corresponsabilità dello Stato per l'accisa da versare sulle perdite derivanti da un guasto tecnico dell'oleodotto.

48. Infine, occorre respingere l'argomento secondo il quale i prodotti non sarebbero stati concretamente utilizzati, in quanto sarebbero previamente andati persi. La fattispecie di imposta, infatti, non richiede che un prodotto soggetto ad accisa sia stato realmente utilizzato conformemente alla sua

23 — V. l'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12.

finalità. Se ciò fosse, l'acquirente che ha già versato l'imposta per un prodotto dovrebbe ottenerne il rimborso nel caso in cui il prodotto tassato vada perso prima del suo idoneo utilizzo. Tuttavia, ciò non è previsto dalla direttiva. Non esiste infatti alcun diritto al rimborso dell'imposta quando una bottiglia di vino cade dalla borsa dell'acquirente dopo essere stata acquistata e il vino si versa sulla strada, cosa che chiaramente non costituiva l'utilizzo previsto.

4. Prima conclusione

49. Riassumendo, occorre quindi stabilire che la definizione di forza maggiore elaborata nella giurisprudenza costante appare adeguata anche al presente contesto.

50. Occorre pertanto risolvere la prima questione nel senso che il caso di forza maggiore all'origine delle perdite intervenute in regime sospensivo, ai sensi dell'art. 14, n. 1, della direttiva 92/12, presuppone che la perdita sia dovuta ad eventi straordinari e imprevedibili, estranei all'operatore che afferma l'esistenza della forza maggiore, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate nonostante l'uso della necessaria diligenza.

C — *Sulla seconda questione*

51. Oggetto della seconda questione è se la penetrazione nel suolo del petrolio fuoriuscito dall'oleodotto possa essere considerata una perdita (*Schwund*) inerente alla natura del prodotto, ovvero dovuta al fatto che si tratta di un fluido.

52. Tutti i soggetti che hanno presentato osservazioni, ad eccezione della SPMR, concordano sul fatto che, a tal proposito, non si tratta di perdite che beneficiano dell'esenzione ai sensi dell'art. 14, n. 1, della direttiva 92/12. La nozione di «perdite inerenti alla natura dei prodotti», infatti, già secondo il tenore letterale comprende soltanto quelle perdite che si verificano esclusivamente sulla base di cause *naturali*, senza l'intervento di circostanze particolari [24]. Si pensi, ad esempio, all'evaporazione quale conseguenza della volatilità di determinate sostanze.

24 — Nell'espressione francese «perte naturelle» ciò risulta particolarmente evidente.

53. Nel caso presente la perdita si è verificata a causa della rottura e della successiva esplosione dell'oleodotto, quindi a causa di un incidente. Si tratta, pertanto, in via principale di una perdita derivante dall'incidente e non di una perdita naturale nell'ambito della *normale* attività di trasporto che *sola* è inerente alla natura del prodotto.

54. La circostanza che soltanto la natura fluida dell'olio ne ha reso possibile la successiva infiltrazione nel suolo non modifica tale conclusione. Diversamente, ogni perdita di olio minerale e la successiva infiltrazione nel suolo sarebbero, in ultima analisi, riconducibili alla natura del prodotto indipendentemente dalla causa che ha provocato la perdita e quindi esenti da imposta — al limite anche in caso di comportamento doloso o comunque imputabile al trasportatore [25]. Tale esito si porrebbe in contrasto con la già illustrata responsabilità del depositario per la propria sfera di controllo.

55. Questa interpretazione è confermata dal fatto che, come afferma il governo francese, numerosi Stati membri hanno adottato normative volte a fissare limiti di valore basati su dati empirici ai fini dell'esenzione di perdite naturali.

56. Anche il riferimento della SPMR alle conclusioni nella causa Esercizio Magazzini Generali [26] risulta, pertanto, inappropriato. A prescindere, infatti, dalla correttezza dell'esempio ivi richiamato [27] per illustrare l'art. 11 della direttiva 69/74/CEE [28], quella causa aveva ad oggetto una norma il cui tenore letterale non coincide con la norma rilevante nel presente contesto: mentre l'art. 11, di cui si chiedeva in tale sede l'interpretazione, parla di «perdite (...) dovute (...) a cause dipendenti dalla natura delle merci» (*Mengen, die (...) aus Gründen, die sich aus der Eigenart der Waren ergeben, untergangen sind*) e in francese semplicemente di «pertes (...) dues (...) à des causes dépendant de la nature des marchandises», nel caso presente l'esenzione è concessa soltanto per «Schwund» [perdite naturali] o «pertes *naturelles*».

25 — Tale argomentazione potrebbe addirittura essere ulteriormente estesa: in ultima analisi, ogni distruzione di un prodotto è riconducibile alla sua natura, così ad esempio la distruzione per incendio è riconducibile alla sua infiammabilità, la rottura di un prodotto alla sua fragilità ecc.

26 — Conclusioni dell'avvocato generale Mancini presentate il 6 luglio 1983, nelle cause riunite 186/82 e 187/82, Esercizio Magazzini Generali (Racc. pag. 2951).

27 — Al paragrafo 3 delle conclusioni, come esempio di perdita dovuta a cause dipendenti dalla natura delle merci, l'avvocato generale Mancini menziona l'olio combustibile versato sulla strada per la rottura della cisterna che lo contiene.

28 — Direttiva del Consiglio 4 marzo 1969, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative riguardanti il regime dei depositi doganali (GU L 58, pag. 7).

V — Conclusione

57. Alla luce delle considerazioni precedenti, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali poste dalla Cour de Cassation nei termini seguenti:

1) Il caso di forza maggiore all'origine delle perdite intervenute in regime sospensivo, ai sensi dell'art. 14, 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, presuppone che la perdita sia dovuta ad eventi straordinari e imprevedibili, estranei all'operatore che afferma l'esistenza della forza maggiore, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate nonostante l'uso della necessaria diligenza.

2) Le perdite di una parte dei prodotti fuoriusciti da un oleodotto dovute al loro carattere fluido e alle caratteristiche del suolo su cui essi si sono riversati, che ne hanno ostacolato il recupero, non possono essere considerate perdite inerenti alla natura dei prodotti ai sensi dell'art. 14, n. 1, della direttiva 92/12/CEE.