CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JULIANE KOKOTT presentate il 15 luglio 2010 [1]

I — Introduzione

1. L'impiego del vino in cucina ha, in Europa, una tradizione millenaria. Già a proposito del buongustaio romano Marcus Gavius Apicius [2], cui viene attribuito uno dei più antichi ricettari [3], si racconta che utilizzasse il vino per la preparazione di alcune salse [4].

2. Nella presente fattispecie non si discute tanto del corretto impiego del vino in cucina. Le parti della causa principale sono persino espressamente concordi che, utilizzando correttamente il vino secondo una ricetta tradizionale — ad esempio per la preparazione del bœuf bourguignon —, il prodotto finito non contiene più del 5 % di alcole.

3. Oggetto del procedimento pregiudiziale è piuttosto la questione se un determinato vino, porto o cognac destinato esclusivamente all'impiego in cucina sia soggetto all'accisa armonizzata sull'alcole e le bevande alcoliche disciplinata dal diritto dell'Unione e, se del caso, a quali condizioni possa essere riconosciuta un'esenzione da tale accisa. Sul punto non sembra esserci una prassi univoca negli Stati membri.

4. Nel caso del vino da cucina, del porto da cucina e del cognac da cucina, oggetto del giudizio di rinvio, si tratta di bevande alcoliche cui sono stati aggiunti dal produttore sale e pepe, cosicché — in linea con l'impiego cui sono destinate — possono essere utilizzate unicamente nella preparazione di pietanze, poiché sono imbevibili. Nondimeno, l'amministrazione finanziaria britannica [5] parte dal presupposto che questi prodotti siano soggetti all'accisa sull'alcole e per tale motivo ha sottoposto a sequestro, all'atto della sua importazione dalla Francia nel Regno Unito, un carico di vino da cucina, porto da cucina e cognac da cucina (in prosieguo anche: i «liquori da cucina») non assoggettato a tassazione e

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Si ritiene che Marcus Gavius Apicius sia vissuto nell'antica Roma nel primo secolo d.C. Plinio il Vecchio nella sua «Storia naturale» lo descrive come il più profondo scialacquatore (nepotum omnium altissimus gurges; v. Plinio, N.H. 10, 133), per disposizione incline ad ogni lusso (ad omne luxus ingenium natus; N.H. 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (L'arte culinaria). Questa raccolta di ricette, nella versione tramandataci risale, però, probabilmente al terzo o quarto secolo d.C. e non può quindi essere stata redatta direttamente da Apicius.

4 — V. la ricetta attribuita ad Apicius di un «ius in elixam omnem» (salsa per ogni tipo di carne cotta), in: *De re coquinaria*, settimo libro, capitolo 6.

5 — The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties).

destinato al grossista di alimentari di Londra Repertoire Culinaire Ltd. Allo stato attuale è in corso un procedimento tra Repertoire Culinaire e le autorità britanniche per il dissequestro della merce.

5. In realtà, la soluzione di questo caso potrebbe sembrare evidente, dato che la Corte ha già confermato, nella sentenza Gourmet Classic [6], l'applicabilità dell'accisa al vino da cucina. Tuttavia, la Corte viene ora espressamente invitata a riconsiderare le valutazioni giuridiche a suo tempo operate e ad integrarle in alcuni punti.

II — Contesto normativo

A — *Diritto dell'Unione*

6. Il contesto normativo di diritto dell'Unione cui si riferiscono le presenti conclusioni è costituito dalla direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli sui prodotti soggetti ad accisa [7], e dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/83/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche [8]. Ai fini della decisione della presente controversia rilevano altresì talune parti della cosiddetta nomenclatura combinata.

1. Direttiva 92/12

7. Le disposizioni generali della direttiva 92/12 disciplinano, inter alia, in quale Stato membro e in quale momento deve essere applicata l'accisa ai prodotti che vi sono soggetti. A tale proposito l'art. 6, n. 1, della direttiva 92/12 stabilisce quanto segue:

«L'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo (…)».

8. L'art. 7 della direttiva 92/12 così dispone per estratto:

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

6 — V. sentenza 12 giugno 2008, causa C-458/06, Gourmet Classic (Racc. pag. I-4207).

7 — GU L 76, pag. 1.

8 — GU L 316, pag. 21.

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

(…)».

2. Direttiva 92/83

9. La sezione V della direttiva 92/83 contiene, agli artt. 19-23, disposizioni in materia di tassazione dell'alcole etilico. L'art. 19, n. 1, della direttiva dispone a tale riguardo:

«Gli Stati membri applicano un'accisa sull'alcole etilico conformemente alla presente direttiva».

10. L'art. 20 della direttiva 92/83 così recita:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intendono per "alcole etilico":

— tutti i prodotti che hanno un titolo alcolometrico effettivo superiore all'1,2 % vol e che rientrano nei codici NC 2207 e 2208, anche quando essi sono parte di un prodotto di un altro capitolo della nomenclatura combinata;

— i prodotti che hanno un titolo alcolometrico effettivo superiore a 22 % vol e che rientrano nei codici NC 2204, 2205 e 2206;

— le bevande spiritose contenenti prodotti solidi o in soluzione».

11. L'art. 27 della direttiva 92/83 si colloca tra le disposizioni della sezione VII in materia di esenzioni e così dispone per estratto:

«1. Gli Stati membri esentano i prodotti previsti dalla presente direttiva dall'accisa

armonizzata alle condizioni da essi stabilite per assicurare l'applicazione agevole e corretta di tali esenzioni e per prevenire qualsiasi evasione, frode o abuso quando sono:

(…)

e) impiegati per la produzione di aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari e di bevande analcoliche aventi titolo alcolometrico effettivo non superiore all'1,2 % vol;

f) impiegati direttamente o come componenti di prodotti semilavorati destinati alla fabbricazione di prodotti alimentari, ripieni o meno, sempreché il contenuto di alcole non sia superiore a 8,5 litri di alcole puro per cento chilogrammi di prodotto per il cioccolato e a 5 litri di alcole puro per cento chilogrammi di prodotto per altri prodotti.

(…)

6. Gli Stati membri possono accordare le esenzioni precitate mediante il rimborso delle accise pagate».

3. La nomenclatura combinata

12. Le voci 2204-2208 della nomenclatura combinata (NC) [9], cui fa riferimento l'art. 20 della direttiva 92/83, rientrano nel capitolo 22 della NC («bevande, liquidi, alcolici e aceti») e si riferiscono ai seguenti prodotti:

«2204 Vini di uve fresche (…)

2204 10 — Vini spumanti

(…)

2204 21 — altri (…) in recipienti di capacità inferiore o uguale a 2 litri:

(…)

– – – – – con titolo alcolometrico effettivo (…) inferiore o uguale a 15 % vol:

(…)

– – – – – – – Vini bianchi

9 — La NC è contenuta nell'allegato I al regolamento (CEE) del Consiglio 23 luglio 1987, n. 2658, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU L 256, pag. 1). È vincolante la versione della NC in vigore il giorno dell'adozione della direttiva 92/83, ossia il 19 ottobre 1992 (v. il quarto «considerando» della direttiva medesima); questa versione è stata introdotta con il regolamento della Commissione (CEE) 26 luglio 1991, n. 2587 (GU L 259, pag. 1) ed è entrata in vigore l'1 gennaio 1992.

(…)		2207	Alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico uguale o superiore a 80 % vol; alcole etilico ed acquavite, denaturati, di qualsiasi titolo;
	– – – – – – – altri (…)		
(…)		2207 10 00	— Alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico uguale o superiore a 80 % vol
	– – – – – con titolo alcolometrico effettivo superiore a 15 % vol e inferiore o uguale a 22 % vol:	2207 20 00	— Alcole etilico ed acquaviti, denaturati, di qualsiasi titolo
2204 21 89	– – – – – – – Vino di Porto	2208	Alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico non inferiore a 80 % vol; acquaviti, liquori e altre bevande contenenti alcole di distillazione; preparazioni alcoliche composte dei tipi utilizzati per la fabbricazione di bevande:
(…)			
2205	Vermut e altri vini di uve fresche preparati con piante o con sostanze aromatiche (…)	2208 20	— Acquaviti di vino o di vinacce: (…)
(…)			— — presentate in recipienti di capacità inferiore o uguale a 2 litri
2206	Altre bevande fermentate (per esempio: sidro, sidro di pere, idromele); miscugli di bevande fermentate e miscugli di bevande non alcoliche, non nominati né compresi altrove (…)	2208 20 12	– – – Cognac
		(…)	
(…)			— — Alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico inferiore a 80 % vol, presentato in recipienti di capacità

2208 90 91	– – – inferiore o uguale a 2 litri	2103 90	— — altri
(…)		(…)	
2209	Aceti commestibili (…)	2103 90 90	— — altri
(…)».		(…)».	

13. Nell'introduzione al capitolo 22 si trova, alla voce «note», tra l'altro, la seguente annotazione:

«1. Questo capitolo non comprende:

a) i prodotti di questo capitolo (diversi da quelli della voce 2209) preparati per fini culinari e resi così impropri al consumo come bevande (generalmente voce 2103); (…)».

14. Occorre inoltre fare riferimento alla voce NC 2103, collocata nel capitolo 21 della NC («Preparazioni alimentari diverse») e che menziona i seguenti prodotti:

«2103 Preparazioni per salse e salse preparate; condimenti composti; farina di senapa e senapa preparata:

(…)

B — *Normativa nazionale*

15. Per quanto attiene alla normativa nazionale del Regno Unito rileva l'art. 4 del capitolo 4 del Finance Act del 1995 [10] (in prosieguo: il «LF 1995»). Detta legge, con la quale, in base alle dichiarazioni delle parti, si è inteso dare attuazione alla direttiva 92/83, prevede un meccanismo di rimborso dell'accisa sulle bevande alcoliche. Essa dispone quanto segue:

«Esenzioni per le componenti alcoliche

1. Qualora venga dimostrato ai Commissioner in maniera attendibile che i liquori soggetti ad accisa sui quali sia stata versata l'imposta

10 — Legge finanziaria 1995.

a) siano stati utilizzati come componente per la realizzazione o fabbricazione di un prodotto ai sensi del n. 2 (…)

(…)

in base alle disposizioni che seguono in questo articolo, viene riconosciuto il diritto al rimborso dell'imposta versata nei confronti dei Commissioner.

2. Sono prodotti ai sensi del presente paragrafo

(...)

c) (…) alimenti contenenti alcole destinati al consumo umano aventi un contenuto alcolico non superiore ai 5 litri di alcole per 100 chilogrammi di alimento.

3. Il rimborso dell'imposta per l'alcole viene riconosciuto in base al presente articolo solo a colui che

a) abbia utilizzato l'alcole come componente in un prodotto ai sensi del paragrafo 2 o lo abbia trasformato in aceto;

b) operi come grossista di prodotti del tipo descritto nel paragrafo 2 o di aceto;

c) abbia creato o realizzato il prodotto o l'aceto al fine di tale attività;

d) presenti domanda di rimborso in conformità delle disposizioni che seguono di questo articolo e

e) abbia fornito ai Commissioner la prova della sussistenza delle condizioni indicate alle lett. a)-c), sempre che la domanda non riguardi imposte restituite o rimborsate prima della presentazione della domanda.

4. La domanda di rimborso ai sensi del presente articolo deve essere proposta nelle forme, con modalità di presentazione e contenuto in conformità delle disposizioni emanate in generale o per il caso specifico dai Commissioner.

5. Salvo diversa previsione da parte dei Commissioner, la domanda di rimborso ai sensi del presente articolo può essere presentata solo qualora

a) la domanda riguardi un'imposta versata su alcole utilizzato come componente o trasformato in aceto entro un periodo di tre mesi, conclusosi al più tardi un mese prima della presentazione della domanda, e

b) l'importo del rimborso richiesto non sia inferiore a GBP 250.

6. I Commissioner possono mediante decreto aumentare provvisoriamente l'importo indicato al n. 5), lett. b) (…)

(…)».

III — Fatti e causa principale

16. La società Repertoire Culinaire Ltd., con sede a Londra, opera nel settore della vendita all'ingrosso di prodotti alimentari.

17. Il 10 luglio 2002 i funzionari dell'amministrazione doganale del Regno Unito fermavano un veicolo con rimorchio nella loro zona di controllo [11] a Coquelles (Francia). Dall'ispezione del veicolo emergeva che il carico conteneva svariati pallet di vino bianco, vino rosso, porto e cognac destinati alla Repertoire Culinaire. In particolare venivano rinvenuti:

— cinque pallet contenenti ciascuno 70 casse di vino bianco (11 % vol). Ogni cassa conteneva otto litri di vino bianco, per un totale di 2 800 litri di vino bianco;

— cinque pallet con la medesima quantità di vino rosso (11 % vol);

— un pallet con 20 casse di porto (19 % vol). Ogni cassa conteneva otto litri di porto, per un totale di 160 litri, e

— dieci casse contenenti ciascuna otto litri di cognac (40 % vol), per un totale di 80 litri di cognac.

18. A seguito di ulteriori indagini veniva accertato che la confezione del cognac riportava la dicitura «non potabile» e «additivi» per l'1 %. Il vino conteneva il 2 % di additivi. Il porto non aveva un'etichetta che indicasse

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

additivi. La fattura emessa dal fornitore francese alla Repertoire Culinaire recava per ciascuna delle merci l'indicazione «salé — poivré» [12] e il codice doganale 2103 90 90 89 [13].

19. Le parti della causa principale concordano che il carico era composto da cosiddetto vino da cucina, porto da cucina e cognac da cucina, vale a dire da vino, porto e cognac cui erano stati aggiunti al momento della fabbricazione sale e pepe. Con l'aggiunta di sale e pepe i prodotti divengono imbevibili [14], così da poter essere utilizzati solo per cucinare. Non è possibile, ad un costo economicamente sostenibile, invertire il processo di miscelazione per separare il sale e il pepe, né isolare completamente l'alcole contenuto nel prodotto.

20. Il vino da cucina è composto da vino originato esclusivamente da un processo di fermentazione. Secondo l'opinione concorde delle parti, qualora il vino da cucina venga utilizzato come ingrediente di un prodotto finale sulla base di una ricetta riconosciuta, si ottiene un prodotto finale con un titolo alcolometrico inferiore a 5 % vol.

21. Tutta la merce veniva trattenuta presso la dogana del Regno Unito per la mancanza del documento amministrativo di accompagnamento [15] e di una prova che l'accisa fosse stata versata nel Regno Unito. Il 16 luglio 2002 la merce veniva sequestrata a scopo di confisca. La domanda di restituzione avanzata dalla Repertoire Culinaire veniva rigettata. In seguito al reclamo proposto dalla ricorrente, tale decisione di rigetto veniva confermata, previo riesame dei fatti, con decisione del 17 ottobre 2002. Nelle motivazioni di tale decisione si precisava che la merce doveva essere assoggettata all'accisa del Regno Unito [16] in quanto alcole.

22. Con atto introduttivo del 4 novembre 2002, Repertoire Culinaire ha impugnato la decisione sul reclamo. Il procedimento è attualmente pendente innanzi al First-Tier Tribunal (Tax) [17], giudice del rinvio.

IV — Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

23. Con ordinanza 24 aprile 2009, pervenuta nella cancelleria della Corte l'8 maggio 2009,

12 — «salato — pepato».

13 — Un impiegato dello spedizioniere indicava invece il codice tariffario doganale «2103 90 90 59»; deve essersi però trattato di un errore, dato che tale codice non esiste.

14 — Dai documenti prodotti nel corso del procedimento amministrativo emerge, secondo l'ordinanza di rinvio, che il vino è stato reso imbevibile con l'aggiunta di 10 grammi di sale e 10 grammi di pepe per litro.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — In data 18 luglio 2002 sono stati emessi due avvisi di accertamento: uno per GBP 3 853 per la merce venduta ed uno per GBP 5 884 per la merce a magazzino. I suddetti avvisi sono stati confermati il 27 settembre 2002 dal London Appeals and Reconsiderations Team (comitato del riesame di Londra).

17 — Giudice tributario.

il First-Tier Tribunal (Tax) ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti quattro questioni pregiudiziali:

«1) Se il vino da cucina e il porto da cucina siano soggetti ad accisa ai sensi della direttiva [92/83] nello Stato membro di importazione in quanto rientranti nella definizione di "alcole etilico" di cui al primo trattino dell'art. 20 [di detta] direttiva.

2) Se sia compatibile con l'obbligo dello Stato membro di accordare l'esenzione di cui all'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83/CEE, in combinato disposto con l'art. 27, n. 6, e/o con l'art. 28 CE e/o con l'efficacia diretta di questi obblighi e/o con i principi della parità di trattamento e di proporzionalità il fatto di limitare l'esenzione per il vino da cucina, il porto da cucina e il cognac da cucina ai casi in cui le bevande alcoliche siano state utilizzate come ingredienti, nonché di riservare il beneficio dell'esenzione a quei soggetti che abbiano utilizzato le bevande alcoliche come ingredienti per la fabbricazione di prodotti alimentari e/o a quei soggetti che svolgano l'attività di grossisti dei suddetti prodotti alimentari e/o che abbiano fabbricato questi ultimi per quella attività e con l'ulteriore condizione che i reclami siano presentati entro un periodo di quattro mesi dal versamento dell'accisa e che l'importo del rimborso non sia inferiore a GPB 250.

3) Se il vino da cucina e il porto da cucina, qualora siano soggetti all'accisa ai sensi del primo trattino dell'art. 20 della direttiva 92/83/CEE, e/o il cognac da cucina, che sono oggetto del presente ricorso, debbano considerarsi esenti da accisa al momento della fabbricazione ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. f), [della direttiva 92/83 e, in subordine, ai sensi dello stesso n. 1, lett. e)].

4) Alla luce degli artt. 10 [CE] e 28 CE, quale effetto abbia sugli obblighi degli Stati membri di cui [agli artt. 20 e 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83 o, in via subordinata, allo stesso n. 1, lett. e)] la circostanza che lo Stato membro di fabbricazione abbia esentato il vino da cucina, il porto da cucina e il cognac da cucina dal sistema delle accise ai sensi 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 (GU L 76, pag. 1)] e l'abbia immesso in libera circolazione all'interno dell'Unione europea».

24. Nell'ambito del procedimento dinanzi alla Corte di giustizia hanno presentato osservazioni scritte e orali la Repertoire Culinaire e la Commissione europea. Il governo polacco e il governo portoghese hanno preso parte alla fase scritta; il governo francese ha presentato osservazioni orali all'udienza del 10 giugno 2006 [18].

18 — Il governo francese si è espresso in tale occasione solo sulla prima questione pregiudiziale.

V — Analisi giuridica

25. Collocata nel regime generale dei prodotti soggetti ad accisa introdotto con la direttiva 92/12, la direttiva 92/83 impone agli Stati membri di applicare all'alcole e alle bevande alcoliche un'accisa armonizzata a livello europeo. Devono essere tassati: la «birra» (sezione I della direttiva 92/83), il «vino» (sezione II della direttiva 92/83), le «bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra» (sezione III della direttiva 92/83), i «prodotti intermedi» (sezione IV della direttiva 92/83) e l'«alcole etilico» (sezione V della direttiva 92/83).

A — *Prima questione pregiudiziale: la nozione di «alcole etilico» ai sensi della direttiva 92/83*

26. Prima facie, si può essere tentati di considerare che il «vino da cucina» soggiaccia, al pari di qualsiasi altro vino, all'accisa sul vino ai sensi della sezione II della direttiva 92/83. Tale affermazione è corretta nel caso in cui il prodotto sia un vino abitualmente in commercio che, tutt'al più, non abbia incontrato i gusti dei consumatori, tanto da venir per tale ragione colloquialmente definito «vino da cucina». Un vino simile è e rimane una bevanda; viene semplicemente ritenuto meno pregiato in base alla percezione soggettiva del consumatore e, per tale ragione, è destinato ad un altro utilizzo.

27. Ciò non vale, però, nel caso dei liquori da cucina oggetto della presente controversia. Secondo quanto riferito dal giudice del rinvio, l'unico competente ad accertare e valutare nel merito [19], tali liquori, a seguito dell'aggiunta di sale e pepe, risultano *imbevibili*. Nel risolvere la domanda di pronuncia pregiudiziale occorre partire da questo dato di fatto, per quanto il governo polacco consideri i prodotti in questione bevibili. Anche le parti della causa principale concordano che i liquori da cucina oggetto di esame possono tutt'al più ricadere nell'ambito di applicazione della sezione V («alcole etilico»), non però nell'ambito di applicazione delle altre sezioni della direttiva 92/83.

28. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il vino da cucina e il porto da cucina, mescolati con sale e pepe e resi così inadatti al consumo come bevande, possano essere ricompresi nella nozione di alcole etilico ai sensi dell'art. 20 della direttiva 92/83 e siano, in tal modo, soggetti all'accisa armonizzata. Il cognac da cucina non è oggetto di questa prima questione pregiudiziale.

19 — Giurisprudenza costante: v., ex plurimis, le sentenze 15 novembre 1979, causa 36/79, Denkavit Futtermittel (Racc. pag. 3439, punto 12); 19 gennaio 2006, causa C-265/04, Bouanich (Racc. pag. I-923, punto 54), e 4 giugno 2009, causa C-142/05, Mickelsson e Roos (Racc. pag. I-4273, punto 41).

1. Considerazioni preliminari

29. Come sinonimi del termine alcole etilico, nella lingua parlata vengono utilizzati i termini spirito di vino, spirito o semplicemente alcool. La questione se si tratti di alcole etilico ai fini dell'accisa va valutata, però, non sulla base del significato colloquialmente attribuito a questo termine, bensì esclusivamente sulla base della definizione che ne ha dato il legislatore dell'Unione nell'art. 20 della direttiva 92/83, che assoggetta all'accisa armonizzata, quale alcole etilico, tre categorie di prodotti. A ciascuna di queste categorie è dedicato un trattino all'interno della citata disposizione.

30. A priori, non rientrano nella nozione di alcole etilico in forma di *bevanda spiritosa* (art. 20, terzo trattino, della direttiva 92/83) i preparati come il vino da cucina e il porto da cucina oggetto della presente causa, in quanto, con l'aggiunta di sale e di pepe, sono inadatti al consumo come bevande.

31. Allo stesso modo, il vino da cucina o il porto da cucina non possono essere fatti rientrare nei prodotti di cui alla voce NC 2204, 2205 e 2206 — ossia: *vini da uve fresche, vermut e altre bevande fermentate* — (art. 20, secondo trattino, della direttiva 92/83), perché anche questi prodotti hanno in comune il fatto di essere delle bevande. A prescindere da questo aspetto, il titolo alcolometrico effettivo del vino da cucina, pari all'11 % vol, e del porto da cucina, pari al 19 % vol, è in entrambi i casi inferiore al titolo alcolometrico effettivo minimo («superiore a 22 % vol») necessario, ai sensi del secondo trattino dell'art. 20 della direttiva 92/83, per considerarli alcole etilico ai fini dell'applicazione dell'accisa.

32. Rimane, però, da valutare se il vino da cucina e il porto da cucina, come quelli sequestrati nel presente caso, possano rientrare nell'ambito di applicazione del primo trattino dell'art. 20 della direttiva 92/83. A tale questione si rivolgono le considerazioni seguenti.

2. Alcole etilico ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83

33. Ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83, per alcole etilico si intendono «tutti i prodotti che hanno un titolo alcolometrico effettivo superiore all'1,2 % vol e che rientrano nei codici NC 2207 e 2208, anche quando essi sono parte di un prodotto di un altro capitolo della nomenclatura combinata».

34. Nella sentenza Gourmet Classic la Corte ha ritenuto tale norma applicabile al vino da cucina [20]. Il giudice del rinvio invita peraltro la

20 — Sentenza Gourmet Classic (cit. supra, nota 6, punto 39).

Corte a riconsiderare le valutazioni effettuate all'epoca. Mi associo a tale posizione.

35. È vero che sia il vino da cucina, con l'11 % vol, sia il porto da cucina, con il 19 % vol, raggiungono il titolo alcolometrico effettivo minimo dell'1,2 % vol stabilito all'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83. Occorre però valutare con maggiore attenzione se questi due liquori da cucina rientrino tra i prodotti individuati dal legislatore europeo con le voci NC 2207 o 2208.

— Voce NC 2207

36. La voce NC 2207 comprende, da un lato, alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico uguale o superiore all'80 % vol (sottovoce 2207 10 00) e, dall'altro, alcole etilico ed acquaviti, denaturati, di qualsiasi titolo (sottovoce 2207 20 00). I liquori da cucina in esame non rientrano in nessuna di queste due sottovoci.

37. La sottovoce 2207 10 00 non può, a priori, trovare applicazione nella presente fattispecie, in quanto il titolo alcolometrico effettivo dei liquori sequestrati è di molto inferiore al titolo alcolometrico effettivo dell'80 % vol previsto.

38. Anche la sottovoce 2207 20 00 è fuori discussione, in quanto i liquori da cucina non sono stati realizzati con alcole etilico o acquavite denaturati. La denaturazione dell'alcole etilico è un'operazione consistente nel rendere l'alcole tossico affinché ne sia impossibile l'ingestione o la riconversione ad uso alimentare [21]. Nel caso di specie i liquori da cucina sono stati sì *resi imbevibili*, ma continuano ad essere utilizzabili per la preparazione di alimenti. Inoltre, il sale e il pepe aggiunti a tal fine non rientrano tra le sostanze che l'Unione europea ammette per la denaturazione [22].

— Voce NC 2208

39. La voce NC 2208 ricomprendeva all'epoca dei fatti [23] tre tipi di bevande alcoliche o di liquidi contenenti alcole etilico: «alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico non inferiore all'80 % vol; acquaviti, liquori e altre bevande contenenti alcole di distillazione; preparazioni alcoliche

21 — V. sentenza 7 dicembre 2000, causa C-482/98, Italia/Commissione (Racc. pag. I-10861, punti 21 e 22).

22 — V. al riguardo il regolamento (CE) della Commissione 22 novembre 1993, n. 3199, relativo al riconoscimento reciproco dei processi di completa denaturazione dell'alcole ai fini dell'esenzione dall'accisa (GU L 288, pag. 12). Ai sensi di questo regolamento, in Francia, paese di origine dei liquori da cucina, la denaturazione presuppone l'aggiunta di metilene e alcole isopropilico. Nel Regno Unito, paese di destinazione dei liquori da cucina, viene utilizzata la cosiddetta «nafta da legno» e la piridina greggia. In base al regolamento, il sale e il pepe non sono riconosciuti in nessun paese dell'Unione europea come sostanze impiegabili per la denaturazione.

23 — Trova applicazione la versione della NC vigente il giorno dell'adozione della direttiva 92/83, ovvero il 18 ottobre 1992 (v. il quarto «considerando» della direttiva 92/83).

composte dei tipi utilizzati per la fabbricazione di bevande» [24].

40. Nel caso dei liquori da cucina oggetto della prima domanda pregiudiziale (vino da cucina e porto da cucina), non si tratta né di acquaviti (sottovoce NC 2208 20), né di liquori (sottovoce NC 2208 70). Il vino da cucina e il porto da cucina non possono neppure essere considerati quali «altre bevande contenenti alcole», dato che, con l'aggiunta di sale e pepe, divengono imbevibili.

41. Il vino da cucina e il porto da cucina non possono neppure essere ricondotti alla categoria «preparazioni alcoliche composte dei tipi utilizzati per la fabbricazione di bevande». Con questi liquori da cucina, dato il chiaro impiego cui sono destinati, vengono preparate esclusivamente pietanze, e non bevande.

42. Tutt'al più occorre valutare se il vino da cucina e il porto da cucina in esame possano essere ricondotti alla sottovoce NC 2208 90 91, «alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico non inferiore a 80 % vol, in recipienti contenenti fino a due litri».

43. Nel ricondurre i prodotti alle voci della NC non si deve tuttavia fare riferimento solo al tenore letterale delle singole voci della nomenclatura combinata. Fanno invece fede anche le note esplicative relative alle sezioni e ai capitoli [25].

44. Dalla nota n. 1, lett. a) che introduce il capitolo 22 della NC emerge che i prodotti preparati per fini culinari e resi così impropri al consumo come bevande non rientrano nel capitolo 22 della NC [26], ma devono piuttosto essere ricondotti, in generale, come preparazione alimentare, alla voce NC 2103 [27].

45. Anche la Corte, nella sentenza Gourmet Classic, riconosce espressamente che, nel

24 — Nella formulazione oggi vigente della voce NC 2208 non è più presente il riferimento alle «preparazioni alcoliche composte dei tipi utilizzati per la fabbricazione di bevande». Questa modifica del tenore letterale della voce NC 2208 è stata introdotta con il regolamento (CE) della Commissione 10 ottobre 1995, n. 2448 (GU L 259, pag. 1); v. da ultimo la NC nella versione contenuta nell'allegato I del regolamento della Commissione 30 settembre 2009, n. 948 (GU L 287, pag. 1).

25 — V. parte A, punto 1, secondo periodo, delle disposizioni generali nella parte I, titolo I, della NC.

26 — In base alla nota 1, lett. a), l'unica eccezione è l'aceto, per il quale è prevista una voce autonoma nel capitolo 22 della NC (voce NC 2209).

27 — Ancora più chiare sono le note esplicative dell'Organizzazione mondiale delle dogane (OMD) relative alle voci 21 e 22 del sistema armonizzato (SA), cui corrispondono le voci NC: nelle note esplicative dell'OMD il vino da cucina e il cognac da cucina vengono espressamente citati come esempi di prodotti ricompresi nella voce 2103, mentre vengono espressamente indicati come prodotti esclusi dalla voce 2208. Queste note esplicative sono rinvenibili in Internet all'indirizzo < http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org > (ultimo accesso il 6 maggio 2010). Secondo una giurisprudenza costante, esse forniscono un rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci doganali, senza però essere giuridicamente vincolanti (v. sentenza 20 maggio 2010, causa C-370/08, Data I/O, Racc. pag. I-4401, punto 30, con ulteriori richiami di giurisprudenza).

caso del vino da cucina, si tratta di una preparazione alimentare e che, in quanto tale, non rientra nel capitolo 22, ma nel capitolo 21 [28].

46. Il vino da cucina e il porto da cucina, come correttamente osserva la Repertoire Culinaire, non possono essere pertanto considerati quali prodotti ai sensi della voce NC 2207, né della voce NC 2208.

— Il «prodotto nel prodotto»

47. Nella sentenza Gourmet Classic, la Corte ha però reputato «ininfluente» ai fini della valutazione dell'applicabilità dell'accisa la circostanza che il vino da cucina sia un preparato alimentare ai sensi del capitolo 21 della NC. La Corte ha sottolineato che l'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83 si applica anche quando i prodotti rientranti nel campo di applicazione di tale disposizione sono *parte di un prodotto* riconducibile ad un altro capitolo della nomenclatura combinata.

48. Sulla base di questa considerazione la Corte ha concluso che «l'alcole contenuto nel vino da cucina, se ha un titolo alcolometrico superiore all'1,2 % vol, costituisce alcole etilico ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83, che, con riserva dell'esenzione prevista dall'art. 27, n. 1, lett. f) di tale direttiva, è assoggettato all'accisa armonizzata» [29].

49. In altre parole, la Corte considera la semplice componente alcolica nel vino da cucina come «prodotto nel prodotto», soggetto ad accisa ai sensi dell'art. 20, primo trattino, seconda parte, della direttiva 92/83.

50. Anche la Commissione ha sostenuto la medesima opinione, affermando che l'art. 20 della direttiva 92/83 costituisce una categoria residuale, nella quale, in linea generale, vengono assoggettati all'accisa armonizzata tutti i prodotti contenenti alcole, qualora non vi siano già assoggettati in base ad un'altra disposizione dalla direttiva.

51. Questo punto di vista non risulta convincente. Non trova conferma né nel tenore

28 — V. sentenza Gourmet Classic (cit. supra, nota 6, punto 35); nello stesso senso gli orientamenti della Commissione, approvati quasi all'unanimità dal comitato delle accise nella sedute del 26 e 27 novembre 2001 (documento CED n. 372, versione definitiva dell'11 novembre 2002).

29 — V. sentenza Gourmet Classic (cit. supra, nota 6, punto 39); nello stesso senso gli orientamenti della Commissione, approvati quasi all'unanimità dal comitato delle accise nella seduta del 26 e 27 novembre 2001 (documento CED n. 372, versione definitiva dell'11 novembre 2002).

letterale dell'art. 20, né nel contesto della direttiva 92/83.

52. Qualora il legislatore dell'Unione avesse inteso considerare soggetti ad accisa *tutti i prodotti* contenenti una determinata quantità di alcole etilico, non sarebbe stata necessaria una disciplina così complessa come quella prevista dalla direttiva 92/83. Evidentemente, intendeva invece definire solo determinate bevande alcoliche e determinati prodotti contenenti alcole etilico, che devono essere assoggettati ad accisa da tutti gli Stati membri [30]. In nessun punto della direttiva 92/83 si trova riscontro del fatto che i prodotti non menzionati in un'altra disposizione della stessa ricadano comunque sempre nell'ambito di applicazione dell'art. 20. Lo stesso art. 20 si fonda sulla premessa che *non qualsiasi alcole* vada assoggettato all'accisa come alcole etilico, ma solo i tre gruppi di prodotti contenenti alcole ivi indicati in dettaglio [31].

53. La sola circostanza che un prodotto come il vino da cucina o il porto da cucina contenga dell'alcole etilico è un presupposto necessario ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83 («titolo alcolometrico superiore all'1,2 % vol»), ma non sufficiente per la riscossione dell'accisa. In base a tale norma occorre altresì che l'alcole etilico sia presente sotto forma di uno dei prodotti o come parte di un prodotto ai sensi delle voci NC 2207 e 2208.

54. La componente di alcole nel vino da cucina e nel porto da cucina non è però, di per sé, una parte distinta del prodotto. In base alle informazioni a disposizione, il vino da cucina e il porto da cucina non vengono prodotti sinteticamente seguendo la formula «alcole (puro), più acqua, più aromi». Si tratta, piuttosto, di normale vino o porto prodotto attraverso un processo di fermentazione cui sono stati poi aggiunti semplicemente sale e pepe. All'udienza tutte le parti, interrogate in tal senso, hanno confermato questa circostanza.

55. Il «prodotto nel prodotto» è quindi, eventualmente, non alcole tout court, ma vino o porto. Vino o porto costituiscono la base di partenza per produrre vino da cucina e porto da cucina. Conseguentemente, solo il vino o il porto possono essere anche considerati, quali (parte di un) prodotto che, ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83 «sono parte di un [altro] prodotto di un altro capitolo

30 — V. anche il terzo «considerando» della direttiva 92/83 («sono necessarie *definizioni comuni* per tutti i prodotti interessati») e il quarto «considerando» della medesima direttiva («che dette definizioni si fondino su quelle della nomenclatura combinata in vigore (…)»; il corsivo è mio.

31 — V. anche il quindicesimo «considerando» della direttiva 92/83 («a tutti gli alcoli etilici *definiti nella presente direttiva*»); il corsivo è mio.

della nomenclatura combinata», per l'appunto vino da cucina e porto da cucina.

56. Il vino e il porto non sono, dal canto loro, prodotti che ricadono nelle voci NC 2207 o 2208. Entrambi dovrebbero piuttosto essere ricondotti alla voce NC 2204 [32]. Quand'anche quindi si volesse considerare il vino e il porto come «prodotto nel prodotto» del vino da cucina e del porto da cucina, l'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83 non troverebbe applicazione, poiché il «prodotto nel prodotto» non può essere ricondotto alle voci NC 2207 o 2008 ivi tassativamente richiamate [33].

57. Se e a quali condizioni i prodotti classificati alla voce NC 2204 (vino e porto) siano soggetti all'accisa in quanto alcole etilico risulta unicamente dal *secondo trattino*, ma non dal *primo trattino* dell'art. 20 della direttiva 92/83.

58. Applicare l'art. 2\0, primo trattino, della direttiva 92/83 in spregio al suo tenore letterale anche ai prodotti indicati alla voce NC 2204, come il vino e il porto, contrasta con il principio della certezza del diritto, che fa parte dei principi fondamentali del diritto dell'Unione [34]. Esso richiede che le norme siano chiare e precise e che la loro applicazione sia prevedibile per coloro che vi sono sottoposti. Tale necessità si impone, segnatamente, quando si tratta di una normativa che può avere conseguenze sfavorevoli in capo ai singoli, in particolare se essa è idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli oneri che essa impone loro [35].

59. Nel complesso, pertanto, concludo nel senso che nella sentenza Gourmet Classic la Corte ha erroneamente qualificato «l'alcole nel vino da cucina» quale alcole etilico ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83 [36]. Pertanto, la Corte non dovrebbe basarsi sulle valutazioni svolte all'epoca.

32 — Il vino fermo, imbottigliato in recipienti contenenti fino a due litri, prodotto all'interno dell'Unione europea e con un titolo alcolometrico non superiore a 15 % vol rientra nelle sottovoci da NC 2204 21 11 a 2204 21 84; il porto con un titolo alcolometrico tra 15 % vol e 22 % vol nella sottovoce NC 2204 21 89.

33 — Tutt'al più il cognac, che costituisce la base per la produzione del cognac da cucina, potrebbe rientrare quale acquavite nella voce NC 2208 20 12. Il cognac da cucina non è però, come già ricordato all'inizio, oggetto della prima domanda pregiudiziale.

34 — V. sentenze 14 aprile 2005, causa C-110/03, Belgio/Commissione (Racc. pag. I-2801, punto 30), e 10 gennaio 2006, causa C-344/04, IATA e ELFAA (Racc. pag. I-403, punto 68).

35 — V. al riguardo, in generale, le sentenze 18 novembre 2008, causa C-158/07, Förster (Racc. pag. I-8507, punto 67), e 14 gennaio 2010, causa C-226/08, Stadt Papenburg (Racc. pag. I-131, punto 45), nonché in particolare, quanto alle norme che possono comportare oneri finanziari, le sentenze 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione (Racc. pag. 5091, punto 24); 16 settembre 2008, causa C-288/07, Isle of Wight Council e a. (Racc. pag. I-7203, punto 47), e 10 settembre 2009, causa C-201/08, Plantanol (Racc. pag. I-8343, punto 46).

36 — V. sentenza Gourmet Classic (cit. supra nota 6, punto 39).

60. La rilevanza della sentenza Gourmet Classic viene comunque relativizzata dal fatto che, in quella fattispecie, un aspetto centrale della valutazione era costituita dall'ammissibilità della domanda pregiudiziale; l'avvocato generale si è anzi occupato nelle sue conclusioni quasi esclusivamente della questione della competenza della Corte a statuire [37]. Nel merito, in ogni caso, non sono stati discussi dinanzi alla Corte numerosi aspetti, che sono stati invece affrontati in dettaglio *nel presente procedimento* dal giudice nazionale e dalle parti, in particolare dalla Repertoire Culinaire. Già questa circostanza dovrebbe costituire un motivo per non sopravvalutare la decisione Gourmet Classic [38].

61. Nel diritto dell'Unione le decisioni della Corte non costituiscono d'altronde «binding precedents» [39]. Quantunque la Corte, com'è naturale, sia restia a discostarsi da decisioni precedenti [40], in passato è già accaduto, in occasione di una serie di casi importanti, che abbia riesaminato la propria giurisprudenza anteriore e che l'abbia, se necessario, modificata espressamente o abbia offerto dei chiarimenti [41]. Ritengo sia opportuno procedere in tal senso anche nella specie.

62. Qualora la Corte dovesse decidere, come da me suggerito, di discostarsi dalla sentenza Gourmet Classic, non riterrei necessario che gli effetti della sentenza operino solo pro futuro. Secondo una giurisprudenza costante, una simile limitazione degli effetti di una sentenza rappresenta un'ipotesi assolutamente eccezionale ed è giustificata solo qualora risulti indispensabile per ragioni di certezza del diritto e per garantire la tutela del legittimo affidamento [42]. Ciò non vale nel caso di specie. Le possibili pretese di rimborso di accise versate in passato su vino da cucina e porto da cucina dovrebbero limitarsi ad un numero esiguo. Inoltre, fin dalla sentenza Gourmet Classic è possibile richiedere l'esenzione dall'imposta o il rimborso dell'imposta nell'ambito dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83. Le amministrazioni finanziarie degli Stati membri dovevano pertanto già prima d'ora attendersi di non poter riscuotere, in molti casi, l'accisa sul vino da cucina e sul porto da cucina, o di doverla rimborsare.

3. Conclusione intermedia

63. Riassumendo, propongo di risolvere la prima domanda pregiudiziale nei termini

37 — V. le conclusioni dell'avvocato generale Bot del 3 aprile 2008, causa Gourmet Classic (cit. supra, nota 6).

38 — V. in tal senso sentenza 16 maggio 2000, causa C-388/95, Belgio/Spagna, detta «Rioja» (Racc. pag. I-3123, in particolare punti 51 e 52).

39 — V. conclusioni dell'avvocato generale Trstenjak del 28 marzo 2007, causa C-331/05 P, Internationaler Hilfsfonds/Commissione (Racc. pag. I-5475, par. 85).

40 — V. conclusioni degli avvocati generali Lagrange del 13 marzo 1963, cause riunite da 28/62 a 30/62, Da Costa en Schaake NV e a. (Racc. pag. 59, in particolare pag. 74), e Poiares Maduro del 1º febbraio 2006, cause riunite C-94/04 e C-202/04, Cipolla e a. (Racc. pag. I-11421, parr. 28 e 29).

41 — V. sentenze 24 novembre 1993, cause riunite C-267/91 e C-268/91, Keck e Mithouard (Racc. pag. I-6097, punto 14), e 25 luglio 2008, causa C-127/08, Metock e a. (Racc. pag. I-6241, punto 58).

42 — V. sentenze 2 febbraio 1988, causa 24/86, Blaizot e a. (Racc. pag. 379, punto 28); 15 marzo 2005, causa C-209/03, Bidar (Racc. pag. I-2119, punto 67), e 13 aprile 2010, causa C-73/08, Bressol e a. e Chaverot e a. (Racc. pag. I-2735, punto 91).

seguenti: Vino o porto cui siano stati aggiunti, ai fini del loro utilizzo come vino da cucina o porto da cucina, sale e pepe in quantità tale da renderli inadatti al consumo come bevande non rientrano nella nozione di alcole etilico ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83.

B — *Seconda, terza e quarta questione pregiudiziale: casi di esenzione dall'accisa da valutare in relazione ai liquori da cucina e rispettivi requisiti*

64. La seconda, terza e quarta questione pregiudiziale riguardano i casi di esenzione dall'accisa da prendere in esame per i liquori da cucina e i relativi requisiti.

65. In base alla soluzione da me suggerita in merito alla prima questione pregiudiziale [43], il vino da cucina e il porto da cucina sequestrati non sono soggetti ad accisa, cosicché il problema di eventuali esenzioni non si pone. La seconda, terza e quarta questione rimangono però rilevanti per il cognac da cucina sequestrato, in quanto soggetto ad imposta ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83 [44].

1. Casi di esenzione da esaminare (terza domanda pregiudiziale)

66. Nell'ambito della terza domanda pregiudiziale, il giudice del rinvio si chiede, anzitutto, su quale fondamento normativo vada riconosciuta un'esenzione dall'accisa armonizzata ai sensi della direttiva 92/83 [45] per i liquori da cucina.

67. Sono previsti due casi di esenzione: da un lato, ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. e), della direttiva 92/83, viene riconosciuta un'esenzione dell'accisa per alcole e bevande alcoliche impiegati per la produzione di aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari aventi titolo alcolometrico effettivo non superiore all'1,2 %. Dall'altro, l'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83 accorda un'esenzione dall'accisa quando l'alcole o la bevanda alcolica vengono impiegati per la fabbricazione di prodotti alimentari, sempreché il contenuto di alcole non sia superiore a 5 litri di alcole puro per 100 chilogrammi di prodotto.

43 — V. supra, parr. 28-63.

44 — Il cognac da cucina, contenendo cognac e, quindi, acquavite ai sensi della voce NC 2208, è soggetto, quale alcole etilico, all'accisa armonizzata sull'alcole in conformità dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83.

45 — La terza domanda pregiudiziale, nella parte in cui si riferisce al momento della sussistenza dell'esenzione («debbano essere considerati esenti dall'accisa al momento della fabbricazione»), si sovrappone alla quarta domanda pregiudiziale e, pertanto, verrà trattata in tale contesto (parr. 81-93).

68. Per quanto riguarda, in primo luogo, l'art. 27, n. 1, lett. e), della direttiva 92/83, non è possibile escludere a priori che i liquori da cucina vengano impiegati per la produzione di aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari. In base a tutte le informazioni a disposizione della Corte, non è questo però l'impiego cui sono destinati i liquori da cucina in esame, o quantomeno non quello primario.

69. I liquori da cucina in oggetto sono destinati, infatti, ad essere impiegati direttamente nella preparazione di prodotti alimentari, e non nell'ambito di un processo che precede l'utilizzo in cucina e nel corso del quale vengano prodotti esclusivamente degli aromi. Neanche le salse preparate con l'aiuto dei liquori da cucina costituiscono aromi ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. e), della direttiva 92/83. Queste salse sono piuttosto esse stesse alimenti che possono essere consumati come ingredienti di pietanze o accompagnati ad esse.

70. Per l'esenzione di liquori da cucina come quelli di cui qui si discute rileva, infatti, non l'art. 27, n. 1, lett. e), bensì l'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83. In tal senso depone anche il fatto che vino, porto e cognac non vengono utilizzati in cucina esclusivamente come ingredienti per insaporire le pietanze, ma si prestino anche ad usi diversi, come stufare la carne o cuocere a flambé. La Commissione ha correttamente sottolineato tale circostanza [46].

71. Anche la Corte ha riconosciuto, nella sentenza Gourmet Classic, che per i liquori da cucina viene in considerazione l'esenzione dall'accisa sulla base dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83 [47]. Tale esenzione dipende da tre presupposti.

72. In primo luogo, deve trattarsi di alcole o di un prodotto contenente alcole ai sensi della direttiva 92/83. Così è per il cognac da cucina oggetto della presente causa, in quanto, come già accennato, esso deve essere considerato come alcole etilico soggetto ad accisa ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83 [48].

73. In secondo luogo, i liquori da cucina devono essere utilizzati per la preparazione di prodotti alimentari. Anche tale presupposto ricorre incontestabilmente nel caso di specie. La preparazione di alimenti è addirittura l'unico impiego dei liquori sequestrati, in quanto sono inadatti al consumo come bevande.

74. In terzo luogo, il contenuto di alcole non può superare i «5 litri di alcole puro per 100 chilogrammi di prodotto».

46 — La Commissione si riferisce al fatto che i liquori da cucina vengono impiegati per rendere la carne tenera («tenderising meat»).

47 — V. sentenza Gourmet Classic (cit. supra, nota 6, punto 39); la sentenza si riferiva al vino da cucina.

48 — V. anche la nota 44. Analoga constatazione varrebbe anche per il vino da cucina e per il porto da cucina oggetto di esame solo qualora la Corte, contrariamente a quanto da me proposto, dovesse rimanere fedele alla propria decisione nella causa Gourmet Classic (cit. supra, nota 6).

75. A tale riguardo, il tenore letterale dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83 può dare origine ad equivoci, non essendo chiaro se si tratti di un lim\ite massimo previsto per il contenuto di alcole dei *liquori da cucina utilizzati,* o invece degli *alimenti prodotti*. Quest'ultima interpretazione appare preferibile.

76. Scopo dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83 non è, infatti, quello di privilegiare determinate tecniche di produzione di alimenti, ricollegando l'esenzione dall'accisa all'impiego di ingredienti con un contenuto di alcole relativamente basso. Al contrario, si vuole neutralizzare l'incidenza dell'accisa nei casi in cui l'alcole entri nella composizione di altri prodotti commerciali o industriali come prodotto intermedio [49].

77. Occorre altresì accertare che l'accisa venga riscossa sull'effettivo consumo di alcole indipendentemente dalla tipologia dell'offerta. Un'esenzione dall'accisa può quindi essere riconosciuta solo qualora l'alcole residuo presente nei prodotti alimentari consumati dal consumatore finale rimanga al di sotto di una soglia de minimis fissata dal legislatore dell'Unione, pari, per l'appunto, a 5 litri di alcole puro per ogni 100 chilogrammi di *prodotto finale*.

49 — V. sentenza 19 aprile 2007, causa C-63/06, Profisa (Racc. pag. I-3239, punto 17).

78. Determinante ai fini dell'esenzione dall'accisa è, pertanto, il contenuto di alcole dell'alimento prodotto utilizzando un liquore da cucina e non, invece, il contenuto di alcole del liquore da cucina stesso [50].

79. Nel caso di specie le parti del procedimento principale concordano sul fatto che con il vino da cucina, utilizzato come ingrediente di un prodotto finale seguendo una ricetta riconosciuta, si ottiene sempre un prodotto finale con un titolo alcolometrico inferiore al 5 % vol; ne consegue che è possibile applicare l'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83.

80. Si può, quindi, giungere alla seguente conclusione intermedia:

I liquori da cucina soggetti all'accisa armonizzata sull'alcole e sulle bevande alcoliche devono essere esentati da tale imposta ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83.

50 — Il titolo alcolometrico dell'ingrediente rileva solo quale questione preliminare nell'ambito del primo dei presupposti stabiliti dall'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83 (v. supra, paragrafo 72 delle presenti conclusioni), e cioè al fine di stabilire se si tratti o meno di un liquore soggetto ad accisa (v., ad esempio, art. 20, primo o secondo trattino, della direttiva 92/83).

2. Conseguenze dell'immissione in libera circolazione di un prodotto esentato dall'accisa nello Stato di produzione (quarta questione pregiudiziale)

81. Con la quarta questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, quali obblighi derivino a carico dello Stato membro importatore dal fatto che i liquori da cucina siano già stati immessi in consumo nello Stato membro di produzione. Questa problematica è accennata peraltro già nella terza questione pregiudiziale [51].

82. Nell'esame di tale questione occorre distinguere i motivi per i quali la merce era già stata immessa in consumo nello Stato membro di produzione.

83. Generalmente l'immissione in consumo di una merce avviene con il pagamento dell'accisa nello Stato membro di fabbricazione (art. 6, n. 1, primo comma, della direttiva 92/12). Qualora detta merce venga successivamente detenuta in un altro Stato membro a scopo commerciale, l'accisa diviene nuovamente esigibile in tale Stato membro (art. 7, nn. 1 e 2, della direttiva 92/12), mentre l'accisa già versata nello Stato membro d'origine viene rimborsata [52]. In tal modo si assicura che una merce soggetta all'accisa armonizzata venga sempre tassata nello Stato membro in cui si verifichi effettivamente l'utilizzo e che, inoltre, si applichi l'aliquota vigente in quello Stato [53].

84. Nel caso dei liquori da cucina oggetto della presente controversia si tratta, invece, di merce che l'amministrazione finanziaria dello Stato membro di origine (la Francia) non considerava come soggetta ad accisa. All'udienza, la Repertoire Culinaire e il governo francese, sentiti sul punto, hanno confermato tale circostanza alla Corte. I liquori da cucina erano stati immessi in consumo fin dall'inizio nello Stato di produzione, in quanto, secondo l'amministrazione locale, non doveva essere versata alcuna accisa.

85. In un caso del genere, come correttamente sottolineato dalla Commissione, non sussiste alcun interesse a far tassare la merce nello Stato membro in cui viene consumata (nella fattispecie: il Regno Unito). La merce non dovrebbe essere tassata affatto.

86. Sussiste anzi uno specifico interesse, a livello di Unione, a far sì che tanto l'obbligo di accisa quanto le esenzioni per alcole e

51 — Con la terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede se i liquori da cucina soggetti ad imposta debbano, in quanto destinati alla preparazione di alimenti, «essere considerati esenti dall'accisa al momento della [loro] fabbricazione (...)».

52 — V. l'art. 22 della direttiva 92/12 in combinato disposto con l'art. 7 della medesima; v. inoltre il diciottesimo «considerando» di tale direttiva e la sentenza 23 novembre 2006, causa C-5/05, Joustra (Racc. pag. I-11075, punto 30).

53 — Le aliquote possono differire notevolmente da uno Stato membro all'altro.

bevande alcoliche vengano applicati allo stesso modo in tutti gli Stati membri e, quindi, in maniera uniforme all'interno del mercato interno [54], per garantirne un corretto funzionamento [55].

87. Il funzionamento del mercato interno presuppone la libera circolazione delle merci (artt. 26, n. 2, TFUE e 28-37 TFUE [56]), comprese quelle soggette ad accisa [57]. Ciò implica, in base al principio del reciproco riconoscimento [58], che l'amministrazione finanziaria del paese di destinazione riconosca la qualificazione effettuata dalle competenti autorità del paese di origine come merce soggetta ad accisa o esente da accisa [59]. Nonostante le differenze possibili nelle aliquote nazionali applicabili all'alcole e alle bevande alcoliche, l'esigibilità dell'accisa in sé è stata armonizzata e soggiace in tutti gli Stati membri alle medesime condizioni [60].

88. La libera circolazione delle merci sarebbe resa inutilmente più difficile qualora l'amministrazione del Regno Unito, in un caso come questo, in linea con il sistema di rimborso ivi adottato [v. art. 4, n. 1, lett. a), LF 1995] [61], esigesse in un primo momento il pagamento dell'accisa sui liquori da cucina importati dalla Francia, solo per poi restituirla immediatamente.

89. È pur vero che gli Stati membri possono adottare misure idonee per combattere qualsiasi evasione, frode o abuso in relazione ad esenzioni [62]. Tali misure presuppongono, però, che sussistano elementi concreti e oggettivamente verificabili che corroborino l'esistenza di un pericolo serio di evasione,

54 — V. quarto «considerando» della direttiva 92/12 («considerando che, per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno, occorre che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri»); v. in questo senso anche sentenze 2 aprile 1998, causa C-296/95, EMU Tabac e a. (Racc. pag. I-1605, punto 22); 5 aprile 2001, causa C-325/99, Van de Water (Racc. pag. I-2729, punto 39), e Joustra (cit. supra, nota 52, punto 27).

55 — V. primo «considerando» della direttiva 92/12 e terzo «considerando» della direttiva 92/83.

56 — Già art. 14, n. 2, CE e artt. 23-31 CE.

57 — V. primo «considerando» della direttiva 92/12.

58 — Questo principio si è affermato nella giurisprudenza in materia di libera circolazione a partire dalla sentenza 20 febbraio 1979, causa 120/78, Rewe-Zentral, detta «Cassis de Dijon» (Racc. pag. 649, punto 14); v., ad esempio, sentenza 22 ottobre 1998, causa C-184/96, Commissione/Francia, detta «Foie gras» (Racc. pag. I-6197, punto 28).

59 — Il riconoscimento reciproco era oggetto anche della sentenza Italia/Commissione (cit. supra, nota 21). In tale controversia si discuteva delle condizioni che autorizzano uno Stato membro a rifiutare eccezionalmente il riconoscimento — in linea generale dovuto — di un'esenzione accordata da un altro Stato membro.

60 — V. ancora il quarto «considerando» della direttiva 92/12.

61 — La previsione di un rimborso si giustifica alla luce dell'opzione accordata dall'art. 27, n. 6, della direttiva 92/83 e prevede che l'accisa sull'alcole venga in un primo momento versata per essere poi rimborsata, in presenza di determinate condizioni. Nel caso di liquori da cucina il rimborso avviene soltanto dopo che i liquori sono stati effettivamente impiegati nella produzione di alimenti.

62 — V. al riguardo il periodo introduttivo dell'art. 27, n. 1, della direttiva 92/83 e il ventiduesimo «considerando» della medesima.

frode o abuso [63], tanto più che nell'ambito di applicazione dell'art. 27 della direttiva 92/83 l'esenzione dall'accisa costituisce il principio e la sua negazione l'eccezione [64].

90. Considerazioni generali secondo cui, con riguardo ad un determinato prodotto, si potrebbero verificare casi di frode, evasione o abuso, non autorizzano lo Stato membro importatore a negare a priori l'esenzione dall'accisa riconosciuta dallo Stato membro di fabbricazione [65]. Una simile condotta si porrebbe in contrasto con la libera circolazione delle merci e, altresì, con il principio della leale collaborazione tra gli Stati membri.

91. Nel caso di specie, in base alla ricostruzione dei fatti operata dal giudice del rinvio, è certo che i liquori sequestrati, con l'aggiunta di sale e pepe, siano divenuti imbevibili. Non è possibile né invertire il processo di miscelazione per separare il sale e il pepe, né isolare completamente, ad un costo economicamente sostenibile, l'alcole contenuto nel prodotto. Come illustrato dal giudice del rinvio, non sussiste alcun indizio di casi di abuso in relazione a liquori da cucina come quelli in esame. Si può pertanto ritenere, con una probabilità prossima alla certezza, che i liquori da cucina sequestrati vengano effettivamente utilizzati per la fabbricazione di prodotti alimentari secondo le modalità previste all'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83.

92. In un caso come quello di specie manca pertanto qualsivoglia elemento concreto e oggettivamente verificabile, comprovante che nello Stato membro di fabbricazione i prodotti in esame siano stati erroneamente considerati non soggetti all'accisa o esentati dall'accisa o che il prodotto in esame potrebbe essere utilizzato secondo modalità contrastanti con il senso e la finalità dell'esenzione dall'accisa. Alla luce di tali circostanze, l'insistenza dell'amministrazione finanziaria britannica per ottenere il versamento dell'accisa sui liquori da cucina in esame si rivela puro formalismo, privo di giustificazione obiettiva.

93. In conclusione, suggerisco quindi di risolvere la quarta questione pregiudiziale come segue: I prodotti che, nello Stato membro di fabbricazione, siano stati immessi in consumo come non soggetti ad accisa o come esenti da accisa non possono essere parimenti assoggettati alle disposizioni in materia di accisa armonizzata in un altro Stato membro in cui siano detenuti a scopo commerciale, salvo

63 — V. sentenza Italia/Commissione (cit. supra, nota 21, punto 52); nello stesso senso — seppure in un altro contesto — sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609, punto 75), e 7 luglio 2005, causa C-147/03, Commissione/Austria (Racc. pag. I-5969, punto 68).

64 — V. in tal senso — con riguardo all'art. 27, n. 1, lett. a) e b), della direttiva 92/83 — sentenze Italia/Commissione (cit. supra, nota 21, punto 50) e Profisa (cit. supra, nota 49, punto 18).

65 — Secondo una giurisprudenza costante, il fatto che un contribuente si sia avvalso di una norma o delle possibilità offerte da una normativa fiscale non consente di ravvisare per ciò stesso un abuso; v., ad esempio, sentenze 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (Racc. pag. I-7995, punti 36 e 37); 14 settembre 2006, causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Racc. pag. I-8203, punto 61), e 30 gennaio 2007, causa C-150/04, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-1163, punto 58).

che sussistano elementi concreti e oggettivamente verificabili comprovanti che

— l'inapplicabilità dell'accisa o l'esenzione dall'accisa siano state erroneamente riconosciute dallo Stato membro di fabbricazione

oppure che

— i prodotti esentati dall'accisa nello Stato membro di fabbricazione ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83 potrebbero essere utilizzati per scopi diversi da quelli ivi citati.

il rimborso dell'accisa ai sensi dell'art. 27, n. 6, della direttiva 92/83.

95. Nell'esame di tale questione occorre tener presente che, secondo il diritto del Regno Unito, il rimborso dell'accisa versata sui liquori da cucina è possibile solo ove ricorrano le condizioni precise e molto restrittive previste all'art. 4 LF 1995. Al riguardo, in relazione alla seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio evidenzia quanto segue:

— I liquori da cucina devono essere stati effettivamente utilizzati per la fabbricazione di prodotti alimentari [art. 4, n. 1, lett. a), in combinato disposto con il n. 2, lett. c), LF 1995].

— La richiesta di rimborso può essere proposta esclusivamente da coloro che hanno utilizzato i liquori da cucina come ingredienti di prodotti alimentari o da coloro che svolgono attività di grossisti di tali prodotti [art. 4, n. 3, lett. a) e b), LF 1995].

3. Requisiti posti dal diritto dell'Unione per l'esenzione dall'accisa mediante rimborso (seconda questione pregiudiziale)

94. Con la seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, chiarimenti in merito ai requisiti posti dal diritto dell'Unione per la disciplina, nel diritto interno, dell'esenzione dall'accisa ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83, qualora lo Stato membro interessato opti per

— La richiesta di rimborso deve essere presentata entro il termine massimo di quattro mesi a decorrere dalla lavorazione dei liquori da cucina [art. 4, n. 5, lett. a), LF 1995].

— L'importo del rimborso non può essere inferiore a GBP 250 [art. 4, n. 5, lett. b), LF 1995].

96. In primo luogo occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 27, n. 6, della direttiva 92/83, gli Stati membri possono concedere le esenzioni mediante il rimborso delle accise pagate [66].

97. La determinazione delle modalità per il rimborso dell'accisa è rimessa agli Stati membri, come risulta, da un lato, dal principio di autonomia procedurale e, dall'altro, dal tenore delle parole che introducono l'art. 27, n. 1, della direttiva 92/83 [«Gli Stati membri esentano (…) alle condizioni da essi stabilite (…)»]. Tuttavia si devono rispettare, come sempre, i principi di equivalenza e di effettività [67].

98. Non ci sono elementi per ritenere che le condizioni poste per il rimborso dell'imposta nei casi riguardanti l'accisa armonizzata siano più sfavorevoli rispetto al rimborso di altre accise disciplinate a livello strettamente nazionale. Non si pongono, pertanto, problemi con riguardo al *principio dell'equivalenza*.

99. Occorre però verificare con maggior attenzione se le condizioni per il rimborso previste nell'art. 4 LF 1995 siano compatibili con il *principio di effettività*. Questo principio impone che l'ottenimento del rimborso dell'accisa non venga reso praticamente impossibile o eccessivamente difficile [68]. In base all'art. 27, n. 1, della direttiva 92/83, inoltre, le condizioni per il rimborso devono «assicurare l'applicazione agevole e corretta» delle esenzioni e «prevenire qualsiasi evasione, frode o abuso».

100. Il fatto che i liquori da cucina, in conformità dell'art. 4 LF 1995, debbano essere stati effettivamente utilizzati per la preparazione di alimenti, non viola di per sé le condizioni poste dal diritto dell'Unione. Qualora si adotti il sistema del rimborso ai sensi dell'art. 27, n. 6, della direttiva 92/83 è persino nella natura stessa delle cose che l'accisa oggetto del rimborso si riferisca ad alcole che è già stato utilizzato come ingrediente in cucina.

66 — V. anche diciottesimo «considerando» della direttiva 92/83.

67 — Giurisprudenza costante; v. ex multis le sentenze, pronunciate nei contesti più diversi, 27 marzo 1980, causa 61/79, Denkavit italiana (Racc. pag. 1205, punti 22-25); 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, punto 12); 15 settembre 1998, C-231/96, Edis (Racc. pag. I-4951, punto 34); 6 ottobre 2005, causa C-291/03, MyTravel (Racc. pag. I-8477, punto 17), e 26 gennaio 2010, causa C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (Racc. pag. I-635, punto 31).

68 — V. nuovamente le sentenze, cit. supra, nota 67, San Giorgio (punto 12), Edis (punto 34) e MyTravel (punto 17); in senso conforme, sentenze 15 aprile 2008, causa C-268/06, Impact (Racc. pag. I-2483, punto 46), e 29 ottobre 2009, causa C-63/08, Pontin (Racc. pag. I-10467, punto 43).

101. Solo nel caso di liquori da cucina importati l'amministrazione dello Stato membro di importazione, come già ricordato [69], deve riconoscere l'esenzione accordata dallo Stato membro di fabbricazione e non può quindi pretendere che l'accisa venga in un primo momento riscossa, per poi formare oggetto di una domanda di rimborso dopo l'utilizzo in cucina del prodotto.

102. È tuttavia problematico che una disciplina come quella prevista all'art. 4 LF 1995 escluda il rimborso dell'accisa per gli importi inferiori a GBP 250. Questo importo minimo può inoltre essere ulteriormente aumentato dall'amministrazione finanziaria [art. 4, nn. 5, lett. b), e 6, LF 1995].

103. Il diritto dell'Unione non vieta, in linea di principio, ad uno Stato membro di escludere dal rimborso gli importi di esigua entità. Diversamente da quanto accade in materia di imposta sul valore aggiunto [70], la direttiva 92/83 non prevede, tuttavia, una simile possibilità. Quand'anche si ritenesse che, pur in mancanza di un'esplicita autorizzazione in tal senso all'interno della direttiva, possano essere previste soglie minime nel diritto nazionale, l'importo di GBP 250 non può comunque essere in alcun modo considerato adeguato [71]. Si tratta, piuttosto, di un importo che supera chiaramente qualsiasi soglia de minimis immaginabile.

104. Va inoltre considerato che la soglia minima viene abbinata, in una disciplina come quella di cui all'art. 4 LF 1995, ad una limitazione dei soggetti autorizzati a presentare la domanda di rimborso e ad un termine relativamente breve per la presentazione. Questi aspetti della disciplina — importo minimo, termine per la presentazione della domanda e ambito circoscritto di soggetti autorizzati a presentare la domanda — rafforzano reciprocamente il loro effetto.

105. Come chiaramente esposto dalla Repertoire Culinaire dinanzi alla Corte nel corso del procedimento, considerando l'aliquota in vigore per le accise nel Regno Unito nel 2002 [72], sarebbe stato necessario utilizzare almeno 215 bottiglie di vino da cucina nell'arco di un periodo di tre mesi per raggiungere l'importo minimo di GBP 250 previsto per un rimborso ai sensi dell'art. 4 LF 1995. Questi dati non sono stati contraddetti da nessuna delle parti del procedimento.

69 — V. le mie considerazioni sulla quarta questione pregiudiziale (parr. 81-93 supra).

70 — V. art. 183, secondo comma, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CEE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), concernente il rimborso e il riporto delle detrazioni.

71 — Al 16 luglio 2002, giorno del sequestro dei liquori da cucina oggetto della presente controversia, questo importo corrispondeva a circa EUR 388; al 10 luglio 2002, data della discussione orale nell'ambito del giudizio di rinvio, era pari a circa EUR 302.

72 — La Repertoire Culinaire fa riferimento al periodo antecedente al 27 aprile 2002, cui si riferiscono, in base alle indicazione dell'impresa, la maggior parte dei crediti da rimborsare.

106. Ferma restando la verifica della correttezza delle suddette informazioni da parte del giudice del rinvio, se ne deduce facilmente che nel Regno Unito tutt'al più i grandi consumatori di liquori da cucina possono avvalersi dell'esenzione dell'accisa prevista dall'art. 27, n. 1, lett. f). Molti tra ristoranti e altre attività, che utilizzano i liquori da cucina solo occasionalmente e comunque in quantità inferiori per la preparazione di pietanze, si vedono di fatto preclusa la possibilità di avvalersi dell'esenzione dall'accisa a causa del rigore della normativa britannica in materia di rimborsi.

107. A ciò si aggiunga che l'art. 4, n. 3, LF 1995 riconosce il diritto a presentare la domanda per il rimborso dell'accisa unicamente a coloro che hanno utilizzato in proprio i liquori da cucina come ingredienti nella preparazione di alimenti o che, come grossisti, commercializzano tali prodotti. Il diritto di presentare la domanda viene in tal modo negato a un grossista come la Repertoire Culinaire, che si limita a commercializzare i liquori da cucina come tali, e non i prodotti fabbricati con l'utilizzo degli stessi.

108. Nel complesso, una disciplina come quella prevista all'art. 4 LF 1995 fa sì che l'esenzione dall'accisa ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83 — prevista obbligatoriamente — venga in larga misura svuotata di significato, il che si pone in contrasto con le prescrizioni di diritto dell'Unione, secondo cui le condizioni stabilite dagli Stati membri dovrebbero rendere possibile un'applicazione corretta e semplice delle esenzioni dall'accisa (art. 27, n. 1, della direttiva 92/83). Anche il principio in base al quale, nell'ambito di applicazione dell'art. 27 della direttiva 92/83, l'esenzione rappresenta la regola e il suo diniego l'eccezione [73] risulta, in questo modo, ribaltato.

109. È pur vero che gli Stati membri, nel predisporre le norme nazionali in materia di esenzione o rimborso dell'accisa, possono tener conto anche dell'esigenza di evitare evasioni, frodi e abusi [74]. Come già osservato, però, nel caso di diniego dell'esenzione o del

73 — V. nuovamente — con riguardo all'art. 27, n. 1, lett. a) e b), della direttiva 92/83 — le sentenze Italia/Commissione (cit. supra, nota 21, punto 50) e Profisa (cit. supra, nota 49, punto 18).

74 — V. al riguardo il periodo introduttivo dell'art. 27, n. 1, e il ventiduesimo «considerando» della direttiva 92/83.

rimborso dell'accisa devono sussistere indizi concreti e oggettivamente comprovabili di un abuso. Sulle base di tutte le informazioni a disposizione della Corte, però, ciò non si verifica nella specie. Una disciplina che preveda un termine di decadenza relativamente breve, che escluda dal rimborso importi inferiori a GBP 250 e che, inoltre, in linea generale privi i grossisti di liquori da cucina del diritto al rimborso, va chiaramente oltre lo scopo legittimo della lotta agli abusi.

110. Per tutti i suesposti motivi, propongo di risolvere la seconda questione pregiudiziale nei termini seguenti: Una normativa nazionale che preveda, ai fini del rimborso dell'accisa versata sui liquori da cucina, un termine di decadenza di quattro mesi e un importo minimo di GBP 250 e che, inoltre, escluda i grossisti di liquori da cucina dal novero dei soggetti autorizzati a presentare la domanda di rimborso viola l'art. 27, n. 1, della direttiva 92/83 e il principio di effettività.

VI — Conclusione

111. Sulla base delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali sottoposte dal First-Tier Tribunal (Tax) del Regno Unito come segue:

1) Vino o porto cui siano stati aggiunti, ai fini del loro utilizzo come vino da cucina o porto da cucina, sale e pepe in quantità tale da renderli inadatti al consumo come bevande non rientrano nella definizione di alcole etilico ai sensi dell'art. 20, primo trattino, della direttiva 92/83.

2) I liquori da cucina soggetti all'accisa armonizzata sull'alcole e sulle bevande alcoliche devono essere esentati da tale imposta ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83.

3) I prodotti che, nello Stato membro di fabbricazione, siano stati immessi in consumo come non soggetti ad accisa o come esenti dall'accisa non possono essere parimenti assoggettati alle disposizioni in materia di accisa armonizzata in un altro Stato membro in cui siano detenuti a scopo commerciale, salvo che sussistano elementi concreti e oggettivamente verificabili comprovanti che

— l'inapplicabilità dell'accisa o l'esenzione dall'accisa siano stati erroneamente riconosciuti dallo Stato membro di fabbricazione

oppure

— i prodotti esentati dall'accisa nello Stato membro di fabbricazione ai sensi dell'art. 27, n. 1, lett. f), della direttiva 92/83 potrebbero essere utilizzati per scopi diversi da quelli ivi citati.

4) Una normativa nazionale che preveda, ai fini del rimborso dell'accisa versata sui liquori da cucina, un termine di decadenza di quattro mesi e un importo minimo di GBP 250 e che, inoltre, escluda i grossisti di liquori da cucina dal novero dei soggetti autorizzati a presentare la domanda di rimborso viola l'art. 27, n. 1, della direttiva 92/83 e il principio di effettività.