SENTENZA DELLA CORTE
2 aprile 1998 *

Nel procedimento C-296/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dalla Court of Appeal (Londra) nelle cause dinanzi ad essa pendenti tra

The Queen

e

Commissioners of Customs and Excise,

ex parte: **EMU Tabac SARL,**

The Man in black Ltd,

John Cunningham,

con l'intervento di **Imperial Tobacco Ltd,**

domanda vertente sull'interpretazione 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/108/CEE (GU L 390, pag. 124),

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE,

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, H. Ragnemalm, M. Wathelet e R. Schintgen, presidenti di sezione, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (relatore), J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann e L. Sevón, giudici,

avvocato generale: D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la EMU Tabac SARL, per The Man in black Ltd e per il signor John Cunningham, dal signor Robert Venables, QC, nonché dal signor Timothy Lyons e dalla signora Amanda Hardy, barristers;

— per la Imperial Tobacco Ltd, dai signori David Vaughan, QC, e Mark Brealey, barrister;

— per il governo del Regno Unito, dalla signora Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistita dai signori Stephen Richards e Robert Jay, barristers;

— per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, dal signor Fokion P. Georgakopoulos, sostituto avvocato dello Stato, e dalla signora Galateia Alexaki, consigliere presso il servizio

speciale del contenzioso comunitario del ministero degli Affari esteri, in qualità di agenti;

— per il governo francese, dalla signora Catherine de Salins, vicedirettore presso la direzione affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e dal signor Frédéric Pascal, chargé de mission presso la medesima direzione, in qualità di agenti;

— per il governo irlandese, dal signor Michael A. Buckley, Chief State Solicitor, in qualità di agente, assistito dal signor Michael Collins, SC, e dalla signora Jennifer Payne, barrister-at-law;

— per il governo italiano, dal professor Umberto Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor Ivo Braguglia, avvocato dello Stato, in qualità di agente;

— per il governo dei Paesi Bassi, dal signor Adriaan Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per il governo austriaco, dal signor Franz Cede, ambasciatore, in qualità di agente;

— per il governo svedese, dal signor Erik Brattgård, departementsråd presso il dipartimento del commercio estero del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori Enrico Traversa e Peter Oliver, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali presentate, per la EMU Tabac SARL, The Man in black Ltd ed il signor John Cunningham, dai signori Robert Venables, Timothy Lyons e dalla signora Amanda Hardy, per la Imperial Tobacco Ltd, dai signori David Vaughan e Mark Brealey, per il governo del Regno Unito, dalla signora Lindsey Nicoll e dai signori Stephen Richards e Robert Jay, per il governo danese, dal signor Peter Biering, consigliere giuridico, capodivisione presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, per il governo ellenico, dal signor Fokion Georgakopoulos, per il governo francese, dal signor Frédéric Pascal, per il governo irlandese, dal signor Andreas O'Caoimh, SC, e dalla signora Niamh Hyland, barrister-at-law, per il governo italiano, dal signor Ivo M. Braguglia, per il governo olandese, dal signor Marc Fierstra, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, per il governo finlandese, dalla signora Tuula Pynnä, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, per il governo svedese, dal signor Erik Brattgård e, per la Commissione, dai signori Enrico Traversa e Peter Oliver, all'udienza del 4 marzo 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 aprile 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 31 luglio 1995, pervenuta in cancelleria il 18 settembre successivo, la Court of Appeal ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/108/CEE (GU L 390, pag. 124; in prosieguo la «direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la EMU Tabac SARL (in prosieguo: l'«EMU»), The Man in Black Ltd (in prosieguo: la «MBL») ed il signor Cunningham, uno degli amministratori di quest'ultima società, da un lato, ed i Commissioners of Customs and Excise (in prosieguo: i «Commissioners») circa la riscossione dei diritti d'accisa sulle sigarette.

La legislazione britannica

3 L'art. 2, n. 1, del Tobacco Products Duty Act 1979 prevede che «sui prodotti di tabacco importati (...) nel Regno Unito gravano diritti d'accisa». Gli Excise Goods Regulations 1992 definiscono i soggetti passivi dell'accisa nonché il momento in cui sorge il debito fiscale. L'Excise Duties (Personal Reliefs) Order 1992 sancisce talune esenzioni che appaiono tuttavia irrilevanti ai fini della presente causa.

La normativa comunitaria applicabile

4 La direttiva avrebbe dovuto essere trasposta dagli Stati membri entro il 31 dicembre 1992.

5 L'art. 6 prevede:

«1. L'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo o della constatazione degli ammanchi che dovranno esser soggetti ad accisa ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3.

Si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa:

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

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

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

2. Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa che deve essere applicata sono quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo o la constatazione degli ammanchi. L'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro, fermo restando che gli Stati membri applicano le medesime modalità di esenzione e di riscossione sia ai prodotti nazionali che ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri».

6 Secondo l'art. 7:

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

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

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

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

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

a) presentare, prima della spedizione delle merci, una dichiarazione alle autorità fiscali dello Stato membro di destinazione e garantire il pagamento dei diritti di accisa;

b) pagare i diritti di accisa dello Stato membro di destinazione secondo le modalità previste da tale Stato membro;

c) sottoporsi ad ogni controllo che permetta all'amministrazione dello Stato membro di destinazione di accertare l'arrivo effettivo delle merci e il pagamento dei diritti di accisa di cui esse sono gravate.

6. I diritti di accisa corrisposti nel primo Stato membro di cui al paragrafo 1 sono rimborsati secondo le disposizioni dell'articolo 22, paragrafo 3».

7 Risulta dall'art. 8 che

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

8 L'art. 9 afferma ai nn. 1 e 2 quanto segue:

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

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

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

— status commerciale e ragioni del detentore dei prodotti;

— luogo in cui i prodotti si trovano o, se del caso, il modo di trasporto utilizzato;

— qualsiasi documento relativo a tali prodotti;

— natura dei prodotti;

— quantitativo dei prodotti.

Per l'applicazione del primo comma, quinto trattino, gli Stati membri possono stabilire, esclusivamente come elemento di prova, livelli indicativi. Questi ultimi non possono essere inferiori a:

a) *Prodotti a base di tabacco*

sigarette	800 pezzi
sigaretti (sigari di peso non superiore a 3 g/pezzo)	400 pezzi
sigari	200 pezzi
tabacco da fumo	1,0 kg

b) *Bevande alcoliche*

bevande spiritose	10 l
prodotti intermedi	20 l
vino (di cui 60 litri, al massimo, di vino spumante)	90 l
birra	110 l

L'Irlanda è autorizzata ad applicare, fino al 30 giugno 1997, livelli indicativi che non possono essere inferiori a 45 litri per il vino (di cui 30 litri al massimo di vino spumante) e a 55 litri per la birra»

9 L'art. 10 prevede:

«1. I prodotti soggetti ad accisa acquistati da persone non aventi la qualità di depositario autorizzato o di operatore registrato o non registrato, che sono spediti o trasportati direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto, sono

soggetti ad accisa nèllo Stato membro di destinazione. Ai fini del presente articolo, si intende per Stato membro di destinazione lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto.

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

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

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

— garantire il pagamento dei diritti di accisa, alle condizioni fissate dallo Stato membro di destinazione, prima della spedizione dei prodotti, e assicurare il pagamento dei diritti di accisa dopo l'arrivo dei prodotti;

— tenere una contabilità delle forniture dei prodotti.

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

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

La controversia nella causa principale

10 L'EMU è una società di diritto lussemburghese, consociata di The Enlightened Tobacco Co. (in prosieguo: l'«ETC»), che è specializzata nella vendita di tabacchi lavorati nel Granducato di Lussemburgo.

11 La MBL è una società di diritto britannico, del pari consociata dell'ETC che, dal novembre 1994, riceve da privati, residenti nel Regno Unito, ai quali si rivolge, ordini di sigarette e di tabacco da acquistare presso l'EMU. Tali ordini sono trasmessi dai privati per il proprio consumo individuale, sulla base di una tariffa fissata in franchi lussemburghesi, attraverso la MBL, che acquista la merce e ne organizza l'importazione nel Regno Unito per il tramite di un'impresa privata di trasporto in nome e per conto dei detti privati, mediante pagamento di una commissione. Nessun cliente può acquistare più di 800 sigarette per volta.

12 Le condizioni a cui si effettuano queste operazioni commerciali sono state definite in un accordo concluso tra l'EMU e la MBL il 14 novembre 1994.

13 È stato precisato, tra le altre modalità, che l'EMU apra e mantenga un conto di credito per acquisti intestato alla MBL per tutti gli acquisti effettuati tramite quest'ultima dai privati.

14 La MBL si è impegnata per parte sua a versare direttamente le somme pagate dai clienti su conti bancari a Londra o a Lussemburgo. Essa presta garanzie irrevocabili di pagamento al ricevimento degli estratti mensili del conto di credito per acquisti secondo le condizioni di pagamento abituali dell'EMU. La MBL si è inoltre impegnata a compensare mediante aumenti o riduzioni della commissione da essa percepita a carico dei clienti tutte le oscillazioni di prezzo dei prodotti in sterline inglesi in ragione delle fluttuazioni del tasso di cambio.

15 I contratti di compravendita dei prodotti sono stipulati in Lussemburgo, paese ove avviene anche il passaggio di proprietà. Il contratto è retto dalla legge inglese.

16 Il tasso dei diritti di accisa nel Regno Unito è generalmente più elevato che nel Granducato di Lussemburgo.

17 Durante il 1995, i Commissioners hanno confiscato a Dover un determinato quantitativo di tabacco in corso d'importazione, così come li autorizza a procedere la legislazione del loro Stato quando sono dovuti a sua norma diritti di accisa.

18 L'EMU, la MBL ed il signor Cunningham hanno avviato un procedimento di controllo giudiziario avverso tale confisca. Essi hanno chiesto al giudice adito, da un lato, di dichiarare che le accise britanniche non erano dovute e che era illegittima la confisca del tabacco in questione e, dall'altro, di ordinare ai Commissioners di astenersi dalla confisca del tabacco importato secondo il sistema in parola. Essi considerano infatti che i diritti di accisa sono dovuti nel Granducato di Lussemburgo e che quindi la merce controversa è esentata dalle stesse accise nel Regno Unito, il che ha per effetto una rilevante riduzione di prezzo, che raggiunge in taluni casi il 40%.

19 In seguito al rigetto di tale istanza, i ricorrenti nella causa principale hanno, con ricorso 30 maggio 1995, interposto appello dinanzi alla Court of Appeal.

20 Ritenendo che la soluzione della controversia dipendesse dall'interpretazione della direttiva e, in particolare, dell'art. 8 di quest'ultima, il giudice nazionale ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva 92/12/CEE, ed in particolare l'art. 8, implichi il divieto di riscuotere l'accisa su beni nello Stato membro A, allorché:

i) le merci sono state acquistate per uso privato nello Stato membro A;

ii) sono state acquistate nello Stato membro B da un mandatario che agiva per conto del singolo interessato;

iii) il trasporto delle merci dallo Stato membro B allo Stato membro A è stato organizzato dal mandatario e

iv) il singolo interessato non ha accompagnato le merci durante il trasporto da uno Stato all'altro.

2) Allorché è stato elaborato e messo in atto un sistema in base al quale gli acquisti sono effettuati nello Stato membro B ad uso privato di un singolo residente nello Stato membro A da un mandatario per conto di detto singolo e le merci così acquistate vengono trasportate dallo Stato membro B allo Stato membro A a cura di detto mandatario, se la direttiva 92/12/CEE implichi il divieto di riscuotere l'accisa su detti acquisti nello Stato membro A».

21 Emerge dall'ordinanza del giudice a quo che, con tali due questioni, il giudice nazionale intende stabilire in sostanza se la direttiva vada interpretata nel senso che osta alla riscossione nello Stato membro A dei diritti di accisa sulle merci immesse in consumo in uno Stato membro B ove le stesse sono state acquistate presso la società X per uso personale di privati stabiliti nello Stato membro A per il tramite della società Y che interviene in qualità di agente per tali privati e dietro compenso, essendo noto che il trasporto della merce dallo Stato membro B verso lo Stato membro A è stato del pari organizzato dalla società Y per conto dei privati ed effettuato da un corriere agente a titolo oneroso.

22 Va preliminarmente rilevato che emerge dalla direttiva che quest'ultima intende fissare un certo numero di regole quanto alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, segnatamente al fine di assicurare che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri.

23 Va poi sottolineato che, come risulta dai 'considerando' terzo, quinto, sesto ed undicesimo, la direttiva stabilisce una distinzione tra, da un lato, le merci che sono detenute a fini commerciali e per il cui trasporto è necessario prevedere un documento d'accompagnamento e, dall'altro, le merci detenute a fini personali.

24 Con riferimento a queste ultime, va osservato che l'art. 8, prevede sì che i diritti di accisa siano riscossi dallo Stato membro in cui sono acquistate, ma non richiede alcun documento in vista del loro trasporto verso un altro Stato membro.

25 L'applicazione dell'art. 8 implica tuttavia che siano soddisfatte numerose condizioni. Così le merci soggette ad accisa devono essere state acquistate da un privato, il quale deve averle acquistate per il proprio uso e deve inoltre averle trasportate egli stesso.

26 Tali condizioni devono consentire di provare il carattere rigorosamente personale della detenzione delle merci soggette ad accisa che sono acquistate in uno Stato e successivamente trasportate verso un altro.

27 I ricorrenti nella causa principale sostengono, in primo luogo, che tale disposizione si può applicare ad un caso come quello di cui si discute nella causa principale, cioè all'acquisto delle merci soggette ad accisa da parte di un agente il quale ne ha pure organizzato il trasporto.

28 A sostegno della loro tesi, essi fanno valere che l'adagio tratto dal diritto romano *qui facit per alium facit per se*, secondo cui la persona la quale ha agito per il tramite di un mandatario va trattata come se avesse agito personalmente, costituisce un principio generale del diritto in un certo numero di ordinamenti giuridici e, in particolare, nell'ordinamento giuridico inglese, principio che tanto più si impone nel caso di specie in quanto né la versione inglese della direttiva, né le versioni francese, italiana, spagnola, tedesca, olandese o portoghese escludono la possibilità di far ricorso ad un mandatario.

29 Siffatto ragionamento non può essere accolto.

30 Risulta anzitutto che l'ordinamento giuridico comunitario non intende, in via di principio, definire le sue nozioni ispirandosi ad uno o più ordinamenti giuridici nazionali senza un'espressa precisazione in tal senso (sentenza 14 gennaio 1982, causa 64/81, Corman, Racc. pag. 13, punto 8). Orbene, il testo dell'art. 8 della direttiva non contiene alcun riferimento espresso agli ordinamenti giuridici nazionali.

31 In secondo luogo, anche ammesso che il citato principio sia comune a tutti gli Stati membri, va osservato, seguendo la tesi dell'avvocato generale, che si è in presenza

di un principio proprio del diritto civile e, specificamente, del diritto delle obbligazioni, che non è necessariamente estensibile al diritto tributario, il quale persegue obiettivi suoi propri.

32 Va infine sottolineato che, quando il legislatore comunitario ha voluto prendere in considerazione, nel contesto della direttiva, l'ipotesi dell'intervento di un terzo, lo ha fatto in modo espresso con una formula ad hoc. Ciò accade per gli artt. 9, n. 3, e 10, n. 1.

33 Ora è d'uopo constatare che, per quanto riguarda l'art. 8, nessuna versione linguistica prevede esplicitamente un intervento siffatto e che, al contrario, le versioni danese e greca lasciano apparire in modo particolarmente chiaro che, affinché i diritti di accisa siano dovuti nel paese di acquisto, il trasporto dev'essere effettuato personalmente dall'acquirente dei prodotti soggetti ad accisa.

34 I ricorrenti nella causa principale riconoscono che queste ultime due versioni escludono l'intervento di un terzo mandatario. Essi ritengono tuttavia che le stesse, dal momento che sono in contraddizione con le altre versioni linguistiche, non vadano prese in considerazione per il motivo che le popolazioni dei due Stati membri interessati rappresentavano in totale il 5% della popolazione dei dodici Stati membri nel momento in cui era adottata la direttiva e che la loro lingua non sarebbe compresa agevolmente dai cittadini degli altri Stati membri.

35 Occorre rilevare in proposito che le versioni danese e greca contrastano con le altre versioni linguistiche solo se si segue il ragionamento proposto dai ricorrenti nella causa principale.

36 Inoltre, ove si trascurassero due delle versioni linguistiche, come propongono i ricorrenti nella causa principale, ci si porrebbe in contraddizione con la costante

giurisprudenza della Corte secondo cui, data la necessità che i regolamenti comunitari vengano interpretati in modo uniforme, in caso di dubbio il testo di una disposizione non può essere considerato isolatamente, ma deve venire interpretato e applicato alla luce dei testi redatti nelle altre lingue ufficiali (v., segnatamente, sentenza 12 luglio 1979, causa 9/79, Koschniske, Racc. pag. 2717, punto 6). Infine a tutte le versioni linguistiche va riconosciuto, in via di principio, lo stesso valore, che non può variare in rapporto al numero dei cittadini degli Stati membri in cui è parlata una certa lingua.

37 Discende da quanto precede che l'art. 8 della direttiva non si può applicare quando l'acquisto e/o il trasporto di merci soggette ad accisa sono stati effettuati per il tramite di un agente. Le condizioni per l'applicazione dell'art. 8 non sussistono quindi nella situazione presa in esame dal giudice a quo.

38 I ricorrenti nella causa principale fanno ancora rilevare che il principio della certezza del diritto, quale è stato richiamato in particolare nella sentenza 13 marzo 1990, Commissione/Francia (causa C-30/89, Racc. pag. I-691), presuppone che la direttiva vada interpretata in modo da concedere ai privati il beneficio del dubbio allorché essa sia idonea a comportare conseguenze finanziarie.

39 Va rilevato, in proposito, che l'esistenza di un'eventuale ambiguità in una disposizione va stabilita solo tenendo conto del suo contesto (v., in particolare, sentenza 17 novembre 1983, causa 292/82, Merck, Racc. pag. 3781, punto 12).

40 Orbene, come si è già dimostrato nella presente sentenza, in particolare al punto 33, risulta chiaramente dalla direttiva che il legislatore comunitario non ha mai inteso prendere in considerazione l'intervento di un agente nel contesto dell'art. 8. Pertanto tale disposizione non rivela ambiguità alcuna.

41 I ricorrenti nella causa principale sostengono, in secondo luogo, che, se l'art. 8 dovesse essere interpretato nel senso che non si applica nel caso dell'intervento di un agente, dovrebbe applicarsi l'art. 6 con la conseguenza che le accise sarebbero esigibili, nel caso di specie, esclusivamente nel Granducato di Lussemburgo, paese ove ha luogo l'immissione in consumo.

42 Occorre osservare al riguardo che, se l'art. 6 certamente prevede che l'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti in uno Stato membro, ciò non esclude però che, in virtù degli artt. 7, 9 o 10, l'accisa sia riscossa in seguito in un altro Stato membro, potendo allora essere rimborsati in virtù dell'art. 7, n. 6, o dell'art. 10, n. 4, i diritti di accisa eventualmente corrisposti nel primo Stato.

43 Orbene, una situazione come quella descritta dal giudice a quo può ricadere sia sotto l'art. 7, sia sotto l'art. 10 della direttiva.

44 Innanzi tutto l'art. 10 enuncia al n. 2 che, ove si tratti della fornitura di prodotti soggetti ad accisa e già immessi in consumo in uno Stato membro, la quale dia luogo ad una spedizione o a un trasporto dei prodotti stessi, direttamente o indirettamente a cura del venditore o per suo conto, a destinazione di una persona stabilita in un altro Stato membro non avente la qualità di depositario autorizzato o di operatore registrato o non registrato, l'accisa su tali prodotti è esigibile nello Stato membro di destinazione.

45 Quest'ultima disposizione è stata redatta in modo da coprire non soltanto l'ipotesi del trasporto o della spedizione da parte del venditore stesso, ma anche ed in modo molto più ampio tutte le ipotesi di spedizione e di trasporto per conto del venditore.

46 Inoltre, la formula utilizzata in tale disposizione dimostra chiaramente che il legislatore comunitario è più interessato alla natura oggettiva delle transazioni che alla forma giuridica loro conferita.

47 Va osservato in proposito che, nel caso di specie di cui alla causa principale, l'EMU e la MBL sono consociate di una medesima società e che a tale titolo possono considerarsi far parte della stessa unità economica ad onta del fatto ch'esse costituiscano persone giuridiche distinte (v. sentenza 12 luglio 1984, causa 170/83, Hydrotherm, Racc. pag. 2999, punto 11).

48 Risulta inoltre dall'ordinanza a qua che la MBL non opera su iniziativa dei privati ch'essa rappresenta, ma si rivolge a questi ultimi per ottenere gli ordini di tabacco e sigarette che in seguito sono trasmessi esclusivamente all'EMU, il venditore. Infine la MBL e l'EMU hanno definito in modo generale il contesto della loro cooperazione in una convenzione del 1991 da cui emerge in particolare che i rischi inerenti all'evoluzione dei tassi di cambio sono sostenuti dalla MBL e non dagli acquirenti medesimi.

49 Pertanto va considerato che, benché la MBL abbia agito in qualità di agente degli acquirenti in rapporto al diritto inglese, le merci di cui si discute nella causa principale sono state spedite e trasportate direttamente o indirettamente ad opera del venditore o per suo proprio conto ai sensi dell'art. 10 della direttiva e che l'accisa è esigibile nel Regno Unito.

50 Con riferimento alla doppia imposizione che risulterebbe, secondo i ricorrenti nella causa principale, dalla riscossione dei diritti d'accisa nel Regno Unito, occorre rilevare come l'art. 10, n. 4, preveda esplicitamente che, nel caso in cui si applica il n. 2, sono rimborsati i diritti di accisa corrisposti nello Stato membro ove è avvenuta l'immissione in consumo delle merci.

51 Circa l'art. 7, va osservato che esso prevede al n. 1 la riscossione delle accise nello Stato membro ove sono detenuti a scopo commerciale prodotti già immessi in consumo in un primo Stato. L'art. 7, n. 2, precisa che, a tal fine, quando siffatti prodotti sono forniti o destinati ad essere forniti all'interno di un altro Stato membro o destinati all'uso, all'interno di tale Stato, 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.

52 In un caso come quello della causa principale ove merci provenienti da uno Stato membro sono trasferite in un altro Stato membro grazie all'intervento di un operatore che agisce a titolo oneroso il quale si è rivolto preliminarmente ai clienti in quest'ultimo Stato ed ha organizzato l'importazione di tali merci, occorre considerare che l'accisa è esigibile in tale ultimo Stato membro.

53 Da quanto precede risulta che la direttiva va interpretata nel senso che essa non osta alla riscossione nello Stato membro A dei diritti di accisa sulle merci immesse in consumo in uno Stato membro B ove le stesse sono state acquistate presso la società X per uso personale di privati stabiliti nello Stato membro A per il tramite della società Y che interviene in qualità di agente per tali privati e dietro compenso, essendo noto che il trasporto della merce dallo Stato membro B verso lo Stato membro A è stato del pari organizzato dalla società Y per conto dei privati ed effettuato da un corriere agente a titolo oneroso.

Sulle spese

54 Le spese sostenute dai governi del Regno Unito, danese, tedesco, greco, francese, irlandese, italiano, olandese, austriaco, finlandese e svedese, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nelle cause principali il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla Court of Appeal con ordinanza 31 luglio 1995, dichiara:

La direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/108/CEE, va interpretata nel senso che non osta alla riscossione nello Stato membro A dei diritti di accisa sulle merci immesse in consumo in uno Stato membro B ove le stesse sono state acquistate presso la società X per uso personale di privati stabiliti nello Stato membro A per il tramite della società Y che interviene in qualità di agente per tali privati e dietro compenso, essendo noto che il trasporto della merce dallo Stato membro B verso lo Stato membro A è stato del pari organizzato dalla società Y per conto dei privati ed effettuato da un corriere agente a titolo oneroso.

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini

Moitinho de Almeida Murray Puissochet

Hirsch Jann Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 2 aprile 1998.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G. C. Rodríguez Iglesias