CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
presentate il 17 aprile 1997 *

1. La Court of Appeal di Londra ha sottoposto alla Corte di giustizia due questioni pregiudiziali 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 [1] (in prosieguo: la «direttiva»).

I fatti

2. La Court of Appeal intende stabilire in quale paese sia esigibile un'accisa quando un privato acquisti, per proprio uso, prodotti tassati (in concreto, tabacchi lavorati) e l'acquisto avvenga nello Stato B da cui essi sono trasportati nello Stato A, ove tale privato risiede, tramite l'intervento in entrambe le operazioni di un agente che opera per conto del medesimo.

3. Tale è stato lo svolgimento dei fatti nel caso di specie, dato che, per usare il linguaggio espressivo del giudice nazionale, «i ricorrenti hanno elaborato e praticato un sistema che consente a chi risiede nel Regno Unito, senza muoversi da casa, di procurarsi in questo Stato tabacco per lui acquistato in negozio a Lussemburgo». Essi evitano, in tal modo, di pagare le accise vigenti nel Regno Unito, più elevate di quelle in vigore nel Granducato di Lussemburgo.

4. Le ricorrenti nel procedimento principale sono due società ed una persona fisica. La prima società, EMU Tabac SARL (in prosieguo il «venditore» o «dettagliante») è un'impresa che vende al dettaglio tabacchi lavorati in Lussemburgo. La seconda, The Man in Black Limited (in prosieguo: l'«agente») opera come agente degli eventuali acquirenti che risiedono nel Regno Unito. Il signor Cunnigham è amministratore di quest'ultima società.

5. Entrambe le società appartengono a loro volta ad un'altra società (The Enlightened Tobacco Company). Le due consociate hanno fra loro un rapporto di tipo commerciale e sono amministrate da persone diverse. Quasi tutte le vendite della EMU Tabac

* Lingua originale: lo spagnolo.
1 — GU L 76, pag. 1.

SARL sono effettuate su ordini di privati residenti nel Regno Unito, che richiedono un determinato quantitativo di sigarette o di tabacco, benché essa venda anche a privati residenti in Lussemburgo.

6. Il sistema concepito ed attuato dalle due società è il seguente:

a) Il dettagliante acquista su licenza sigarette di una determinata marca.

b) Il dettagliante e l'agente hanno stipulato un accordo commerciale in base al quale la prima società ha aperto e mantiene un conto creditizio a nome della seconda per tutti gli acquisti effettuati dai clienti tramite l'agente. Quest'ultimo s'impegna a versare direttamente le somme pagate dai clienti su conti bancari a Londra o Lussemburgo e presta garanzia a tal fine.

c) La compravendita dei prodotti, da parte dei clienti, si svolge secondo una procedura che, secondo la descrizione di entrambe le parti, è letteralmente la seguente:

«1. La richiesta di acquistare prodotti presso il dettagliante proviene dall'acquirente.

2. L'agente riceve e trasmette detta richiesta al dettagliante in Lussemburgo, operando come agente per l'acquirente.

3. Il dettagliante gode di ampia discrezionalità per l'accettazione della richiesta di acquisto e trasmette la sua accettazione all'agente (come agente dell'acquirente), fornendo i prodotti accompagnati da una copia vidimata per accettazione del documento riassumente la richiesta trasmessa all'agente.

4. Il contratto di compravendita dei prodotti è stipulato in Lussemburgo, città ove viene trasferita la proprietà dei prodotti. Il contratto è retto dalla legge inglese».

d) L'agente si occupa del trasporto delle merci a nome del cliente, servendosi a tal fine di un'impresa di trasporti: il contratto in questione viene sottoscritto dall'agente nella sua qualità di agente del cliente.

e) Trattandosi di vendite a privati, nessun cliente può acquistare più di 800 sigarette per ordine. Se tale importo è superato in un ordine, o se nel corso di un mese viene richiesto un gran quantitativo di sigarette, l'agente invia al cliente un modulo con l'indicazione che si rifiuta di effettuare la fornitura, poiché la stessa dev'essere destinata esclusivamente ad uso individuale.

7. Secondo il giudice nazionale, in pratica le operazioni si svolgono nel modo seguente:

a) Il singolo cliente riceve un modulo d'ordinazione di sigarette che compila e rimette all'agente, accompagnato da un assegno di corrispondente importo.

b) Una volta accreditato l'assegno sul conto clienti dell'agente a Londra, tale accredito è comunicato all'ufficio dell'agente a Lussemburgo, insieme con il nome e l'indirizzo del cliente.

c) Un incaricato dell'agente si sposta nell'ufficio del dettagliante (che si trova nel medesimo edificio) e questi, riscontrata l'offerta, consegna la merce al suddetto incaricato.

d) Subito dopo, l'agente confeziona la merce, che viene ritirata dall'impresa di trasporto ed inviata nel Regno Unito, ove è rimessa al cliente.

e) Da ultimo l'agente paga il dettagliante e l'impresa di trasporto a mezzo del conto corrente su cui in precedenza è stato bonificato, a partire dal conto dell'agente a Londra, un importo corrispondente al valore della merce ed al costo del trasporto. Il resto di quanto pagato dall'acquirente all'agente è l'equivalente della commissione percepita da quest'ultimo.

Il procedimento principale e le questioni pregiudiziali

8. L'amministrazione britannica (The British Customs and Excise) ha deciso di confiscare a Dover un determinato quantitativo di tabacco importato secondo il sistema sopra descritto ed ha preteso il pagamento delle accise britanniche su tali merci.

9. I ricorrenti hanno adito la High Court of Justice (Queen's Bench Division) chiedendo di dichiarare che le accise britanniche non erano dovute e che la confisca del tabacco era illegittima, nonché di ordinare all'amministrazione britannica di astenersi dalla confisca del tabacco importato secondo il sistema in parola.

10. Poiché la High Court of Justice ha respinto le dette domande, i ricorrenti hanno presentato successivamente ricorso in appello dinanzi alla Court of Appeal, la quale ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia le due questioni pregiudiziali seguenti:

«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 da un singolo per proprio uso nello Stato membro A;

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

iii) il trasporto delle merci dallo Stato membro B allo Stato membro A è stato organizzato dall'agente, 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 a fini commerciali 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 agente per conto del detto singolo e le merci così acquistate vengono trasportate dallo Stato membro B allo Stato membro A a cura dell'agente, se la direttiva 92/12/CEE implichi il divieto di riscuotere accise sui detti acquisti nello Stato membro A».

La normativa comunitaria applicabile

11. Le accise sono imposte indirette gravanti su determinati prodotti, quali i tabacchi lavorati, le bevande alcoliche e gli idrocarburi. Le aliquote di imposizione applicate dai vari Stati membri differiscono tra loro, non essendosi affatto attuata sino ad oggi l'armonizzazione delle stesse.

12. Sono soggetti alle accise i prodotti fabbricati nella Comunità o importati in quest'ultima. Il pagamento dell'accisa è rinviato di norma sino all'atto dell'immissione in consumo dei beni. In linea con quanto precede, la riscossione dell'accisa avviene di norma nello Stato membro ove si consumano i prodotti.

13. Prima dell'istituzione del mercato interno, le merci soggette ad accise potevano essere conservate in un deposito o transitare dai depositi di diversi Stati membri ammessi al regime sospensivo [2], essendo oggetto di controlli frontalieri. Tali controlli non sono più possibili dopo l'istituzione del mercato interno.

14. La direttiva stabilisce il regime generale dei prodotti sottoposti ad accise, nonché le regole che, concretamente, ne disciplinano la detenzione e la circolazione, nonché i controlli necessari per garantire l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

15. L'art. 6 della direttiva dispone, come regola generale, che l'imposta diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti [3], applicando le aliquote in vigore, alla data dell'esigibilità, nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo.

16. L'art. 7 della direttiva detta le regole applicabili ai prodotti soggetti ad accisa ed immessi in consumo in uno Stato membro, i quali siano «detenuti» [4] a fini commerciali in un altro Stato membro: in tal caso, l'accisa sarà riscossa in tale altro Stato membro e i diritti già corrisposti saranno rimborsati pertanto dallo Stato membro di partenza. Il tenore letterale della disposizione [5] è il seguente:

«1. Nel caso in cui i 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

2 — Il regime sospensivo è quello applicabile alla fabbricazione, trasformazione, detenzione e circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa nel senso che, essendosi realizzato il presupposto dell'imposizione, non è ancora esigibile l'imposta.

3 — L'accisa diviene esigibile anche all'atto della constatazione degli ammanchi che dovranno essere soggetti ad accisa ai sensi dell'art. 14, n. 3. Si considera comunque 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.

4 — Trattasi di nota che concerne solo la versione spagnola.

5 — A partire dalla modifica introdotta al n. 2 dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/108/CEE (GU L 390, pag. 124), che modifica la direttiva 92/12/CEE relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa e che modifica la direttiva 92/81/CEE.

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.

(...)».

17. Secondo l'art. 8 della direttiva: «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».

18. L'art. 9 della direttiva detta la disciplina dei prodotti soggetti all'accisa quando siano destinati a scopi commerciali:

«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, tenere 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:

(...)».

19. L'art. 10 della direttiva contiene disposizioni specifiche applicabili a determinati tipi di transazioni ove si verifichi una spedizione o un trasporto dei prodotti soggetti ad accisa:

«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 nello 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.

(...)».

La prima questione pregiudiziale

20. Il giudice nazionale solleva la prima questione pregiudiziale in rapporto con l'art. 8 della direttiva, disposizione secondo cui tre condizioni vanno cumulativamente soddisfatte per sottoporre i prodotti in questione alle accise vigenti nel paese di acquisto:

a) che i prodotti siano acquistati da privati;

b) che i prodotti siano acquistati da privati per proprio uso;

c) che i prodotti siano trasportati dai medesimi.

21. Nel caso di specie non sorge alcun problema circa la seconda condizione, di cui sono chiari gli aspetti giuridici: sia le parti in causa, sia il giudice nazionale riconoscono che i privati residenti nel Regno Unito i quali hanno acquistato tabacchi lavorati lo hanno fatto per proprio uso e non a fini commerciali. Non mi pare che l'applicazione dei criteri stabiliti al riguardo dall'art. 9 della direttiva dia adito a dubbi.

22. Ciò non si verifica per le altre due condizioni. In particolare la discussione tra le parti si è incentrata sulla condizione relativa al trasporto, che presenta considerevoli difficoltà interpretative, tuttavia, secondo me, anche la prima condizione va esaminata nell'ambito del sistema descritto dal giudice britannico nell'ordinanza di rinvio.

i) *La nozione di «acquisto effettuato da un privato» ai sensi dell'art. 8 della direttiva*

23. Comincerò col ricordare un aspetto di cui alla luce delle osservazioni di alcune delle parti in causa non sembra essersi tenuto sufficientemente conto: la direttiva la cui interpretazione è richiesta alla Corte costituisce una normativa di natura tributaria, intesa a disciplinare questioni tributarie, utilizzando quindi a tale scopo categorie giuridico-tributarie. Intendo con ciò affermare che i termini impiegati dalla direttiva, sulla base delle corrispondenti nozioni civili o commerciali, possono aver un significato relativamente autonomo che non coinciderà, sotto ogni profilo, con l'analoga nozione di diritto civile o commerciale.

24. Prendendo le mosse da tale impostazione, è possibile che la nozione di acquirente privato, tipica del diritto civile o commerciale, non combaci perfettamente con quella di cui all'art. 8 della direttiva. Ciò si verifica rispetto allo specifico aspetto dell'intervento del privato nel contratto di acquisto cui si riferisce la direttiva, quando prevede la possibilità di agire attraverso un terzo per concludere o eseguire il contratto stesso.

25. Una possibilità siffatta è generalmente offerta in diritto civile per qualsiasi tipo di atto giuridico grazie al principio secondo cui chiunque faccia qualcosa per se stesso può

farlo anche per un altro. Tuttavia, da un punto di vista tributario, può essere opportuno distinguere gli acquisti che un acquirente effettua personalmente da quelli in cui opera tramite un agente o un mandatario.

26. Ritengo concretamente che la nozione di privato, ai cui acquisti si riferisce l'art. 8 della direttiva (al fine esclusivo, insisto, di disciplinare l'esigibilità territoriale delle accise), ha una portata più limitata, in modo da escludere la partecipazione di terzi agenti su mandato. Due sono le ragioni principali che mi portano a vedere le cose in maniera siffatta.

27. In primo luogo, trattasi di un privato che deve svolgere una serie di operazioni personali concatenate tra loro onde poter fruire della regola impositiva dello Stato membro di acquisto: come spiegherò più avanti, egli deve rendersi nel detto Stato membro ed a partire da qui trasportare, esso stesso, le merci acquistate. Date tali condizioni, mi pare logico che l'acquisto debba come tale sottostare anche alla condizione che sia effettuato dalla stessa persona e non tramite un agente o un intermediario.

28. In secondo luogo la presenza, nell'ambito degli scambi intracomunitari dei prodotti soggetti ad accise, di altre persone diverse dall'acquirente è disciplinata minuziosamente dalla direttiva. Oltre all'intervento dei depositari autorizzati, degli operatori registrati o non registrati, la direttiva prevede la figura del «rappresentante fiscale diverso dal destinatario dei prodotti» (art 10, n. 3). Se all'acquirente potesse sostituirsi, puramente e semplicemente, qualsiasi persona fisica o giuridica autorizzata dallo stesso, onde fruire della disposizione di cui all'art. 8 quando i beni attraversano le frontiere di uno Stato membro, quest'articolo lo avrebbe dettato espressamente.

29. Pertanto l'art. 8 della direttiva prevede soltanto il comportamento personale del privato quale soggetto agente in varie operazioni successive (spostamento in un altro Stato membro, acquisto di prodotti soggetti ad accise e loro trasporto nel proprio paese che lui stesso deve compiere personalmente). Gli acquisti non rispondenti a tali caratteristiche — come nel caso di specie — non potranno fruire della disposizione contenuta in tale articolo.

30. Tutto ciò emerge con maggior chiarezza allorché si esamini — come mi accingo a fare, la terza delle condizioni di applicazione imposte dall'art. 8 della direttiva.

ii) *La nozione di «prodotti trasportati» secondo il criterio di interpretazione letterale dell'art. 8 della direttiva.*

31. La prima frase dell'art. 8 della direttiva pone due rilevanti problemi interpretativi. In primo luogo, le diverse versioni linguistiche presentano significative differenze tra loro. In secondo luogo, l'interpretazione dello stesso concetto di «trasporto» utilizzato dalla disposizione, non è scevro di difficoltà.

32. L'espressione utilizzata all'art. 8 della direttiva [«prodotti acquistati dai privati (...) e trasportati dai medesimi»] è stata tradotta in modo diverso nelle varie lingue degli Stati membri che costituivano la Comunità al momento della sua adozione.

33. Talune versioni linguistiche coincidono nel tradurre l'espressione «transportados por ellos» senza aggiungere altro: in questo senso, le versioni spagnola ed inglese [6]. Al contrario, altre versioni rafforzano il pronome «ellos» con un termine aggiuntivo: così le versioni, rispettivamente, francese [7], portoghese [8], italiana [9], olandese [10] o tedesca [11]. Infine la versione greca [12] e quella danese [13] accentuano ancor più il carattere personale utilizzando espressioni equivalenti a «trasportare personalmente».

34. A mio parere, l'interpretazione letterale della norma implica che il soggetto il quale effettua il trasporto dev'essere proprio il singolo acquirente e non qualsiasi altra persona. Anche se non vi fossero le versioni linguistiche più «radicali», il significato stesso dei termini «transportés par eux» o «transportés par eux-mêmes», impiegati dalle rimanenti versioni linguistiche, si riferisce ad un trasporto effettuato dal soggetto in questione e non semplicemente dietro suo ordine.

35. È certo che una persona può sia incaricare un'altra di trasportare merci, sia avvalersi dei servizi di un agente per compiere tale missione. Tuttavia operazioni siffatte esulano dai limiti dell'art. 8 della direttiva in quanto il privato non «trasporta» lui stesso le merci, come richiede il citato articolo, bensì «incarica» un altro del trasporto tramite un «ordine», un «contratto» o un «mandato».

36. L'art. 8 non ha impiegato i termini «prodotti trasportati su incarico o per conto dei privati» e non usa nemmeno il termine «spedire», operazione implicante l'utilizzazione

6 — «Transported by them».
7 — «Transportés par eux-mêmes».
8 — «Transportados pelos propios».
9 — «Trasportati dai medesimi».
10 — «Door hen zelf vervoerde produkten».
11 — «Waren, die Privatpersonen (...) selbst befördern».
12 — «τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως»
13 — «Og som de selv medfører».

dei servizi di un terzo. Tuttavia si possono ritrovare entrambe le espressioni in altre disposizioni della direttiva:

a) così l'art. 10, n. 1, della direttiva si riferisce ai «prodotti (...) *spediti o trasportati direttamente o indirettamente* dal venditore o *per suo conto*» [14]. I medesimi termini sono utilizzati al n. 2 del citato articolo. Entrambe le disposizioni fanno uso, dunque, di espressioni giuridiche più ampie e flessibili di quella utilizzata all'art. 8.

b) dal canto suo, l'art. 9, n. 3, prevede l'ipotesi di prodotti «(...) trasportati con modi di trasporto atipici, *da privati o per conto di questi ultimi*» [15]. Al contrario, quest'ultima possibilità non è presa in considerazione all'art. 8.

37. È particolarmente significativo che l'art. 8 abbia fatto astrazione, a differenza dell'art. 10, dalla possibilità, prevista e disciplinata da quest'ultimo, che i beni cui si riferisce vengano inviati, cioè consegnati a terzi e spediti dai privati verso il proprio paese di residenza: invece tale articolo richiede tassativamente che gli stessi siano trasportati da coloro che li hanno acquistati.

38. Il tenore letterale della disposizione si riferisce pertanto ad operazioni di trasporto compiute dal privato e non da un'altra persona. Ciò presuppone, a mio avviso, che il privato, acquirente dei prodotti soggetti all'accisa, si sia recato in un altro paese trasportando appresso i prodotti.

39. La qualità di viaggiatore che deve possedere il privato, pur non emergendo dal tenore dell'art. 8, va logicamente sottintesa. Infatti l'art. 26 della direttiva, allorché ha istituito un regime eccezionale per la Danimarca (esteso in seguito alla Svezia ed alla Finlandia in forza dei rispettivi Atti di adesione), ha collegato direttamente l'art. 8 con determinate restrizioni quantitative esigibili dai viaggiatori che si recano in tale paese o, quando vi risiedono, lasciano il suo territorio.

40. Effettivamente, l'art. 26 della direttiva [16], in quanto deroga temporale alla disciplina di

14 — Il corsivo è mio.

15 — Il corsivo è mio.

16 — Il testo originario dell'art. 26 era il seguente:
«1. Fatto salvo l'articolo 8, fino al 31 dicembre 1996, e mediante un meccanismo di revisione analogo a quello previsto dall'articolo 28 terdecies della direttiva 77/388/CEE (GU L 145, pag. 6), la Danimarca è autorizzata ad applicare, nel quadro generale del ravvicinamento delle aliquote delle accise, le disposizioni particolari previste dai paragrafi 2 e 3 relative alle bevande spiritose e ai tabacchi lavorati.
2. La Danimarca è autorizzata ad applicare i seguenti limiti quantitativi:
— i viaggiatori che si recano in Danimarca a titolo privato beneficiano delle franchigie vigenti il 31 dicembre 1992 per sigarette, sigaretti, tabacco da fumo e bevande spiritose;
— i viaggiatori che risiedono in Danimarca ed hanno lasciato tale paese per una durata inferiore a quella vigente il 31 dicembre 1992 beneficiano delle franchigie applicabili in Danimarca a tale data per le sigarette e le bevande spiritose.
3. La Danimarca è autorizzata a riscuotere le accise e a procedere alle necessarie verifiche riguardanti le bevande spiritose, le sigarette, i sigaretti e il tabacco da fumo (...)».
Tale articolo è stato recentemente modificato e sostituito a far data dal 1° gennaio 1997, dal testo del corrispondente articolo della direttiva del Consiglio 30 dicembre 1996, 96/99/CE, che modifica la direttiva 92/12/CEE relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1997, L 8, pag. 12).

cui all'art. 8, permette agli Stati membri destinatari della direttiva di applicare misure restrittive ai viaggiatori che introducono sul loro territorio prodotti soggetti ad accise che hanno acquistato personalmente in un altro Stato membro [17]. Tutto ciò presuppone a fil di logica, un'interpretazione dell'art. 8 identica a quella che vado sostenendo, cioè che il viaggiatore il quale ha passato la frontiera deve aver acquistato personalmente e trasportato seco quei prodotti.

41. Certo è che all'art. 8 non figurano neppure riferimenti espressi ai «bagagli personali» del viaggiatore di cui dovrebbero far parte i prodotti acquistati. Non credo però che un'omissione siffatta sia un argomento nel senso che il trasporto possa effettuarsi per conto del privato. La detta espressione compare all'art. 28 della direttiva solo in rapporto ai viaggiatori che intraprendano un volo o una traversata marittima intracomunitari, cui può concedersi l'esenzione dall'accisa [18]. Nulla di tutto ciò ha che vedere con l'art. 8, secondo cui gli acquirenti devono pagare necessariamente i diritti di accisa fissati dal paese di acquisto dei prodotti.

42. Non va comunque dimenticato che l'art. 8 della direttiva, riferendosi ai prodotti soggetti ad accise, consente all'acquirente di trasportarne egli stesso alcuni senza metterli, necessariamente, nei «bagagli personali»: così, ad esempio, la benzina che ha acquistato nel paese di destinazione e si trova nel serbatoio della sua auto non fa parte, a dire il vero, dei suoi bagagli personali, essa è però soggetta alla regola dell'art. 8. Ciò permette quindi di comprendere perché tale articolo non includa la condizione che tutti i prodotti cui si riferisce debbano trovarsi nel bagaglio personale dei viaggiatori.

43. Condivido pertanto il punto di vista difeso da tutti gli Stati membri intervenuti nel procedimento, ad eccezione della Francia, mentre non concordo con quello sostenuto dalle ricorrenti che parzialmente coincide, solo su questo punto, con le conclusioni della Commissione e del governo francese [19].

17 — Secondo il nuovo testo dell'art. 26 della direttiva, vigente a partire dal 1° gennaio 1997, la Danimarca e la Finlandia sono autorizzate a limitare l'ammissione in franchigia da accise ai «viaggiatori che hanno trascorso un periodo superiore a 24 ore al di fuori del loro territorio».

18 — Gli Stati membri possono concedere ai detti viaggiatori, sino al 30 giugno 1999, l'esenzione dalle accise con riguardo ai prodotti che hanno acquistato in determinati esercizi situati in porti o aeroporti, o a bordo dell'aereo o della nave che li trasporta. L'esenzione si applica solo ai prodotti i cui quantitativi non eccedano, per persona e per viaggio, i limiti previsti dalle disposizioni comunitarie vigenti nell'ambito della circolazione di viaggiatori fra i paesi terzi e la Comunità.

19 — La Commissione ritiene che l'art. 8 sia applicabile anche se le merci, personalmente acquistate dall'acquirente, non sono trasportate personalmente da quest'ultimo, ma a cura di un trasportatore designato dallo stesso. Il governo francese da parte sua ritiene che l'art. 8 si applichi sia quando il trasporto delle merci sia effettuato direttamente dall'acquirente, sia quando venga effettuato per suo conto (sempreché non si tratti di trasporti di cui il venditore assume la responsabilità).

iii) *La nozione di «prodotti trasportati» dell'art. 8, secondo il contesto normativo della direttiva*

44. Questa stessa interpretazione dei termini «trasportati dai medesimi» può essere sostenuta a partire da altre considerazioni in merito al significato interno dell'art. 8 nel contesto normativo costituito dalla direttiva.

45. La direttiva, come enuncia il preambolo, deve combinare due imperativi distinti: da un lato, «(...) il passaggio dal territorio di uno Stato membro a quello di un altro Stato membro non può dar luogo a un controllo suscettibile di ostacolare la libera circolazione intracomunitaria»; dall'altro, occorre garantire ad ogni Stato membro che l'accisa sarà riscossa alle aliquote da esso stabilite e secondo le comuni regole dell'esigibilità: che quindi «(...) s'impone (...) la conoscenza dei movimenti dei prodotti soggetti ad accisa».

46. Il regime delle accise, istituito su scala comunitaria dal 1993, presuppone, oltre ad aliquote minime, strutture tributarie armonizzate nonché norme comuni circa la detenzione e la circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accisa. Quest'ultima può, in concreto, aver luogo secondo tre modalità:

a) La circolazione commerciale dei prodotti in regime sospensivo: a partire dalla soppressione dei controlli alle frontiere, si è mantenuto il principio di imposizione nel paese di destinazione sulla base di un sistema minuzioso di informazione e di controllo ove gli operatori economici, registrati o meno, ed i documenti di accompagnamento svolgono un ruolo fondamentale.

b) Le transazioni commerciali di prodotti già tassati, che rappresentano una percentuale ridotta del commercio intracomunitario dei prodotti soggetti ad accisa [20], per cui si prevedono ugualmente in dettaglio i meccanismi di informazione, da parte dei rispettivi operatori economici e di controllo, da parte degli Stati membri.

c) Gli acquisti transfrontalieri dei privati cui si riferisce l'art. 8 della direttiva. A differenza degli altri due sistemi, quest'ultimo non dispone alcun obbligo di informazione, in quanto si esclude l'intervento di operatori economici agenti in qualità di intermediari.

20 — È quanto è dato leggere nella relazione 13 settembre 1995 della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo, presentata in conformità dell'art. 4 della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/79/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette, nonché dei corrispondenti articoli delle direttive 92/80/CEE, 92/84/CEE e 92/82/CEE, relative al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli altri prodotti soggetti ad accisa [COM (95) 285 def.].

47. Nell'ambito di siffatto contesto normativo, occorre esaminare l'inserimento dell'art. 8 rispetto alle altre disposizioni della direttiva, cosicché l'interpretazione dello stesso articolo non privi i rimanenti del loro effetto utile.

48. In primo luogo l'art. 9 della direttiva, relativo ai prodotti detenuti per scopi commerciali, verrebbe privato di gran parte della sua efficacia, se fosse generalizzato un sistema di compravendita e trasporto come quello oggetto del procedimento principale. Nell'ambito del detto sistema, in seguito all'abolizione delle frontiere interne, in pratica gli Stati membri potrebbero valutare difficilmente in quale misura i fattori recensiti in quella disposizione concorrano a determinare la natura commerciale o meramente privata dei prodotti trasportati. Ad esempio, riuscirebbe loro arduo controllare se lo stesso privato, utilizzando simultaneamente o successivamente diversi agenti, abbia superato o meno gli importi dei livelli indicativi che in linea di principio fanno presumere la natura privata dei suoi acquisti.

49. Il fatto che, nel sistema di cui al procedimento principale, le imprese ricorrenti rifiutino gli ordini dei privati che superino quei livelli dimostra la loro volontà di evitare qualsiasi frode, ma questo non è un argomento sufficiente contro l'invito alla frode che, da un punto di vista oggettivo, comporterebbe la generalizzazione del sistema.

50. In secondo luogo il regime di vendita a distanza istituito dall'art. 10, fondato sul principio di imposizione nel paese di destinazione e non nel paese di acquisto, con tutta probabilità verrebbe eluso sistematicamente quando si trattasse di vendite fra paesi con aliquote di imposizione molto diverse, che incoraggino logicamente all'acquisto dei prodotti ove l'aliquota è meno elevata.

51. In effetti, la disciplina dell'art. 10 prevede espressamente la vendita a distanza dei prodotti «(...) spediti o trasportati direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto». Ad avviso delle ricorrenti, tale norma esclude dal suo campo di applicazione un meccanismo come quello di cui al procedimento principale, essendo nel detto sistema i compratori, e non i venditori, coloro che fanno ricorso, per il tramite di un agente, ai servizi di trasporto.

52. Se si ammettesse un'interpretazione siffatta, si aprirebbe una lacuna nella direttiva quanto agli acquisti a distanza, poiché il sistema utilizzato dall'EMU Tabac, pur non rientrando nell'art. 10, letteralmente interpretato, non per questo cesserebbe di essere, dal punto di vista sia economico, sia giuridico, un sistema di acquisti a distanza. La tecnica giuridica più adeguata per colmare tale lacuna è data dall'interpretazione analogica che consiste nell'applicazione all'ipotesi controversa della norma giuridica regolante una situazione molto simile.

53. Secondo me, la figura giuridica più prossima all'«acquisto a distanza», effettuato «senza muoversi da casa», dai residenti nel Regno Unito è proprio la «vendita a distanza» disciplinata dall'art. 10 della direttiva, e questo è vero sia sotto il profilo economico, sia sotto quello giuridico.

54. Pertanto, se il legislatore comunitario ha inteso mantenere il principio dell'imposizione nello Stato di destinazione per le vendite a distanza previste all'art. 10, deve ritenersi che lo stesso principio valga per gli acquisti a distanza di cui al procedimento principale, talché gli acquirenti a distanza debbono corrispondere i diritti di accisa dello Stato ove ricevono i tabacchi lavorati, e non dello Stato da cui sono loro spediti questi ultimi.

55. Il principio dell'imposizione nel paese di origine (o, più correttamente, nel paese di acquisto) di cui all'art. 8 della direttiva non è quindi applicabile al caso di specie. Il suo campo di applicazione si riduce agli acquisti compiuti dai privati e seguiti dal trasporto personale dei prodotti acquistati, acquisti effettuati in ogni caso per l'uso proprio dell'acquirente.

56. Non inficia l'analogia in parola la circostanza che l'art. 10 richiede che il trasporto sia effettuato, direttamente o indirettamente, dal venditore o per suo conto. Per eludere tutti gli obblighi complessi [21] imposti dall'art. 10 al venditore, sarebbe sufficiente che egli concludesse con i suoi clienti (o col rispettivo agente, come nel caso di specie) determinati accordi in materia di trasporto, sia pur assumendo la garanzia a suo carico o adottando i controlli all'uopo necessari.

57. In ultimo luogo, ho già segnalato la disciplina contenuta nella direttiva circa l'intervento di persone diverse dall'acquirente, nell'ipotesi di invio e quest'ultimo di prodotti soggetti ad accisa (i depositari autorizzati, gli operatori registrati o non registrati, il rappresentante fiscale diverso dal destinatario dei prodotti). L'intervento di quest'ultimo — la cui funzione tipica corrisponde a quella dell'agente — non osta all'applicabilità della regola dell'imposizione nel paese di destinazione in caso di vendita a distanza. Per le ragioni suesposte, va applicata la medesima conclusione agli acquisti a distanza di cui al procedimento principale.

iv) *Gli argomenti opposti alla nozione di «prodotti trasportati» invocata dalle ricorrenti*

58. Le ricorrenti hanno addotto una serie di argomenti a favore della tesi contraria a quella da me esposta. Da un lato esse si

21 — Il venditore deve garantire il pagamento delle accise, alle condizioni stabilite dallo Stato membro di destinazione, prima di spedire la merce; dall'arrivo a destinazione di quest'ultima, deve assicurarsi del pagamento delle accise e tenere una contabilità delle consegne.

fondano sulla regola generale risultante dall'art. 6 della direttiva e si riferiscono al «principio che disciplina il mercato interno» di cui all'art. 8 della direttiva. Esse affermano, dall'altro, che un'interpretazione di quest'ultimo articolo nel senso da me propugnato provocherebbe fenomeni di doppia imposizione e renderebbe superfluo l'art. 10 della direttiva.

59. Certo è che l'art. 6 della direttiva prevede l'esigibilità dei diritti di accisa all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti. Tuttavia il valore giuridico di tale disposizione non è né superiore, né inferiore ai rimanenti articoli della direttiva. Concretamente, non può inferirsi dalla disposizione in parola la preminenza della regola dell'imposizione nel paese di acquisto rispetto alla regola dell'imposizione nel paese di destinazione, quando trattasi della circolazione intracomunitaria di tali prodotti. L'esame della direttiva rivela piuttosto tutto il contrario.

60. Dei tre sistemi di circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accise da me testé richiamati (cioè, la circolazione commerciale dei prodotti in regime sospensivo, le transazioni commerciali relative ai prodotti su cui già gravano diritti d'accisa e gli acquisti compiuti dai privati per uso proprio), i primi due sono soggetti alla regola dell'imposizione nello Stato di destinazione.

61. In effetti, sia i prodotti circolanti in regime sospensivo, sia quelli circolanti al di fuori di quest'ultimo, nell'ambito di altre transazioni commerciali intracomunitarie — come, ad esempio, le vendite a distanza — sono soggetti ai diritti di accisa nel paese di destinazione.

62. La regola dell'imposizione nel paese di origine ha dunque una portata molto più limitata di quella propugnata dalle ricorrenti. Si applica all'acquisto di prodotti che in seguito non circoleranno più fra i vari Stati membri e, ex art. 8 della direttiva, anche ai prodotti acquistati dai privati e trasportati dai medesimi, per scopi non commerciali.

63. La direttiva ha cercato quindi di stabilire un equilibrio tra le due regole (imposizione nel paese, rispettivamente, di origine e di destinazione) che non si può evitare proclamando categoricamente l'applicazione generale della prima, al di fuori delle ipotesi a cui il legislatore comunitario ha cercato di confinarla.

64. Quanto al «principio che disciplina il mercato interno», invocato dall'art. 8 come motivo di esigibilità dell'accisa nel paese di acquisto, la sua efficacia quale elemento d'interpretazione è, anche, ben più limitata di quanto suggerito dalle ricorrenti.

65. Il mercato interno è caratterizzato dall'eliminazione, tra gli Stati membri, degli ostacoli alla libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali. Esso comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione secondo le disposizioni del Trattato (art. 7 A del Trattato CE).

66. Considero tuttavia che il citato principio è compatibile con un sistema tributario il quale esige, in determinati casi, il pagamento delle accise — o, anche, di altre imposte come l'IVA — nel paese di destinazione, e non di origine, quando trattasi di operazioni commerciali intracomunitarie. Evidentemente, è perfettamente compatibile col mercato interno anche il sistema contrario (imposizione all'origine), che include per soprammercato i vantaggi della semplicità e certezza.

67. In realtà, l'ostacolo alla libera circolazione delle merci, e, per tale via, alla realizzazione del mercato interno, è dato sia dall'esistenza di altre imposizioni interne discriminatorie nonché di tasse di effetto equivalente a dazi doganali sull'importazione (entrambe fuori questione nel caso di specie), sia della doppia imposizione dei prodotti gravati da accise. Orbene, proprio per evitare quest'ultima, la direttiva disciplina in dettaglio le condizioni di esigibilità dell'accisa, prevedendo in determinati casi il rimborso dei diritti già assolti (art. 22).

68. Nel caso dell'art. 8, la doppia imposizione si evita — e si rispetta l'imperativo del «principio che disciplina il mercato interno», facilitando la circolazione intracomunitaria senza controlli alla frontiera — semplicemente applicando la regola dell'imposizione nel paese di origine, benché soggetta a determinate condizioni, da me già segnalate. Non credo che il carattere virtuale del principio in parola, come criterio d'interpretazione dello stesso art. 8, implichi l'ampliamento della sua portata nel senso difeso dalle ricorrenti.

69. Le ricorrenti affermano però che l'interpretazione dell'art. 8 da me auspicata darebbe luogo, all'occorrenza, ad un esempio manifesto di doppia imposizione dovendo pagarsi le accise, sugli stessi prodotti, prima in Lussemburgo, all'atto dell'acquisto e dopo, nel Regno Unito, all'atto del ricevimento.

70. Non condivido un argomento siffatto. Il sistema della direttiva si basa sul principio del pagamento umico dell'imposta, a tal punto che uno dei titoli (il IV) è consacrato, per l'appunto, al «Rimborso» degli importi già corrisposti, quando si tratti di circolazione intracomunitaria, per evitare doppi pagamenti con riguardo agli stessi prodotti.

71. L'art. 22, n. 1, della direttiva, infatti, dispone che i prodotti soggetti ad accisa e

immessi in consumo possono, in casi adeguati e su richiesta di un operatore nell'esercizio della propria professione, formare oggetto di un rimborso dell'accisa da parte delle autorità fiscali dello Stato membro in cui avviene l'immissione in consumo, quando non siano destinati ad essere consumati in detto Stato membro. I nn. 3 e 4 dell'articolo citato prevedono, in maniera più specifica, la disciplina del rimborso nei casi di cui agli artt. 7 e 10.

72. A mio parere, tali previsioni normative sono sufficienti per evitare la doppia imposizione in parola, dato che il meccanismo di rimborso si applicherebbe nel caso delle ricorrenti, le quali così dovrebbero pagare solamente l'imposta divenuta esigibile nel Regno Unito.

73. Pur ammettendo che la direttiva contenga una lacuna giuridica quanto al regime degli «acquisti a distanza» come quelli di cui al procedimento principale, acquisti ove teoricamente il venditore non prende a suo carico, direttamente o indirettamente, il trasporto, vero è però che l'uso dell'analogia, quale strumento di integrazione dell'ordinamento giuridico, permette di applicare ad una tale ipotesi il principio del rimborso delle accise già pagate all'origine, poiché vanno corrisposti soltanto i diritti di accisa applicabili nel paese di destinazione.

74. Infine, mi pare del pari infondato l'argomento delle parti sull'inutilità dell'art. 10 della direttiva, qualora si interpreti l'art. 8 nel modo da me auspicato.

75. Secondo me, l'art. 10 è utile non solo per confermare la regola dell'imposizione nel paese di destinazione delle vendite a distanza, ma anche per fissare gli obblighi del venditore e per tale via consentire il controllo del recupero dei diritti di accisa nello Stato membro creditore.

76. Le ricorrenti sono parzialmente nel vero quando affermano che, interpretando l'art. 8 come vado sostenendo, l'art. 10 non aggiunge nulla di sostanziale ai fini della determinazione del paese che deve percepire l'accisa. In effetti, se la regola dell'art. 8 (imposizione all'origine) è limitata alle merci acquistate dai privati e trasportate dai medesimi, le vendite a distanza, a *sensu contrario*, non seguono la stessa regola. E ciò è precisamente quanto dispone l'art. 10.

77. Tale constatazione non significa però che l'art. 10 sia superfluo o ridondante. La previsione espressa delle vendite a distanza, quale fenomeno economico particolarmente ben adatto ad alcuni prodotti soggetti ad accisa, nonché la necessità di configurare i tratti distintivi della sua disciplina giuridica, sono motivi sufficienti affinché il legislatore comu-

nitario abbia optato per inserire tale articolo nella direttiva.

78. Ritengo in sintesi che la soluzione della prima questione pregiudiziale debba affermare l'esigibilità delle accise nello Stato membro di destinazione in presenza delle circostanze esposte dal giudice a quo nella sua questione.

Sulla seconda questione pregiudiziale

79. Sia le ricorrenti, sia l'interveniente nel procedimento principale a sostegno dell'amministrazione britannica sono del parere che non occorrerebbe risolvere la seconda questione pregiudiziale ove prevalesse l'interpretazione da me suesposta dell'art. 8 della direttiva.

80. Per mia parte, pur condividendo in buona sostanza tale giudizio, non vedo alcun inconveniente nel fatto di offrire una soluzione espressa al giudice nazionale, onde confermargli che l'ipotesi sollevata nella seconda questione non osta assolutamente, anzi è vero il contrario, all'esigibilità dell'accisa nello Stato verso cui sono spediti i prodotti.

81. In realtà, la formulazione della seconda questione pregiudiziale è molto simile a quella della prima, poiché la Court of Appeal solleva la medesima questione, riferita alla stessa situazione di fatto (acquisto effettuato nello Stato B per soddisfare le necessità di un privato residente nello Stato A, con l'intervento di un agente che opera per conto del privato e che organizza il trasporto dei prodotti acquistati). L'unica differenza è che, nella seconda questione pregiudiziale, si afferma espressamente che il sistema è stato «elaborato e messo in atto a fini commerciali».

82. Secondo me, la soluzione proposta per la prima questione pregiudiziale include, *a fortiori*, anche l'ipotesi enunciata nella seconda. L'esistenza di un sistema come quello descritto dal giudice a quo non osta all'esigibilità delle accise nello Stato di destinazione, quando i prodotti non sono stati né acquistati dai privati, in quanto tali, né trasportati dai medesimi nel detto Stato, ma spediti per il tramite di un complesso meccanismo commerciale.

83. La direttiva distingue, in effetti, con chiarezza le operazioni ove intervengono soltanto privati da quelle di natura commerciale grazie all'intervento di operatori economici. Il riferimento ai «privati» figura esclusivamente all'art. 8 della direttiva (e, conseguentemente, all'art. 9, n. 3) e sottolinea l'intervento di costoro a titolo

meramente privato, cioè né commerciale né professionale.

84. Esulano al contrario dall'ambito dell'art. 8 della direttiva le ipotesi in cui compaia un operatore economico il quale agisca nell'esercizio delle sue funzioni, intervenendo in qualsiasi modo nella circolazione intracomunitaria dei beni soggetti ad accisa.

85. Muovendo da tale distinzione, un sistema di distribuzione di tabacchi lavorati in cui uno o più operatori economici partecipano in modo decisivo alle sue diverse fasi, ricevendo proposte di ordini, accettandole o rifiutandole, dando seguito a tali ordini, ricevendo materialmente i prodotti ed organizzandone il trasporto sino al domicilio, in un altro Stato membro, del cliente che abbia loro preliminarmente versato un anticipo, è, a mio avviso, un esempio evidente di circuito commerciale che nulla ha che vedere con gli acquisti di privati previsti all'art. 8 della direttiva.

86. Nell'ambito di tale circuito, per di più, l'intervento di un'impresa commerciale di servizi, che si presenta come agente dell'acquirente, non può venire meno alle caratteristiche sue proprie: in concreto, siffatta impresa interviene a titolo commerciale nelle operazioni di acquisto, trasporto e consegna dei prodotti soggetti ad accisa che circolano da uno Stato membro ad un altro. Il fatto che tali operazioni siano precedute dalla stipula di un contratto col cliente (consumatore finale) non impedisce di concludere nel senso della loro natura commerciale, sulla cui base, ad esempio, si potrebbe agire in giudizio in caso di inadempimento del contratto.

87. Le peculiari caratteristiche del caso di specie consentono infine a qualsiasi giudice nazionale di rigettare la tesi sostenuta dalla ricorrente grazie ad un'interpretazione delle disposizioni tributarie per mezzo di un criterio ermeneutico il meno idoneo possibile a favorire l'evasione fiscale.

88. In tale ottica, dati i nessi esistenti tra la società venditrice e quella che interviene come agente, entrambe filiali di una terza società, è persino possibile che un giudice nazionale il cui ordinamento giuridico permettesse di «sollevare il velo» sulla personalità giuridica al fine di evitare eventuali abusi di diritto, opti per l'applicazione al caso di specie dell'art. 10 della direttiva, considerando che in realtà la stessa società venditrice, servendosi di un artificio di diritto societario, trasporta «indirettamente» le merci sino alla loro destinazione. L'espressione «indirettamente», riferita al trasporto, com'è utilizzata al citato art. 10 della direttiva, ha una grande flessibilità ed autorizza una siffatta conclusione.

89. Parimenti, se in ultima istanza ciò si rivelasse necessario, il giudice nazionale potrebbe

respingere il ricorso alla norma di copertura fatta valere dalle ricorrenti (la regola dell'imposizione all'origine) col motivo che il risultato della sua applicazione al caso di specie è palesemente in contrasto con lo spirito e la finalità della stessa direttiva e contrario all'effettività di altre disposizioni della medesima. Con ciò non si farebbe altro che applicare il principio generale di diritto che vieta qualsiasi frode alla legge.

Conclusione

90. Dato quanto precede, propongo alla Corte di risolvere nel seguente modo le questioni sollevate dalla Court of Appeal:

«1) 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, e, concretamente, il suo art. 8, non osta all'esigibilità delle dette accise nello Stato membro A quando:

a) un privato, residente nel detto Stato A, acquista per propio uso tali prodotti;

b) l'acquisto avviene nello Stato B, da cui essi sono trasportati nello Stato A;

c) in entrambe le operazioni interviene un agente che opera in nome o per conto del privato, organizzando il trasporto dei prodotti;

d) il privato non si sposta con le merci dallo Stato membro B allo Stato membro A.

2) La medesima conclusione è applicabile quando gli acquisti presentanti le dette caratteristiche rispondono ad un sistema elaborato e messo in atto a fini commerciali, da parte di uno o più operatori economici».