

**Causa C-509/22**

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli  
contro  
Girelli Alcool Srl**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte suprema di cassazione (Italia)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 7, paragrafo 4 – Esigibilità delle accise – Immissione in consumo dei prodotti – Esenzione in caso di distruzione totale o perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa – Caso fortuito – Autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro – Perdita irrimediabile causata da una colpa non grave di un dipendente del depositario autorizzato»

## **Introduzione**

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale in esame, proposta dalla Corte suprema di cassazione (Italia), sorge nel contesto del rifiuto, da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Italia) (in prosieguo: l'«Agenzia delle dogane»), di concedere alla Girelli Alcool Srl (in prosieguo: la «Girelli»), società italiana titolare di un deposito autorizzato di alcole etilico con annesso opificio di denaturazione e condizionamento, un'esenzione dall'accisa relativa a un quantitativo di alcool etilico puro andato irrimediabilmente perduto a causa di un errore imputabile a uno dei dipendenti della Girelli.

2. Il giudice del rinvio chiede indicazioni sull'interpretazione dell'articolo 7, paragrafo 4 della direttiva 2008/118/CE (2). Esso chiede se la nozione di «caso fortuito» debba essere interpretata allo stesso modo di quella di «causa di forza maggiore» e se in essa rientri una situazione in cui la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa sia dovuta a negligenza o colpa non grave di un dipendente di un depositario autorizzato. Esso chiede altresì se sia compatibile con tale disposizione una normativa nazionale che, ai fini del riconoscimento di un'esenzione dall'accisa, equipara la colpa non grave al caso fortuito e alla forza maggiore. Infine, il giudice del rinvio chiede indicazioni sulla portata dell'autorizzazione che le autorità competenti dello Stato membro possono concedere in forza di tale disposizione.

## **Contesto normativo**

### ***Diritto dell'Unione***

3. I considerando 8 e 9 della direttiva 2008/118 prevedono quanto segue:

«(8) Poiché ai fini del corretto funzionamento del mercato interno rimane necessario che la nozione di accisa e le condizioni di esigibilità dell'accisa siano uguali in tutti gli Stati membri, occorre precisare a livello [dell'Unione] il momento in cui i prodotti sottoposti ad accisa sono immessi in consumo e chi è il debitore dell'accisa.

(9) Poiché l'accisa è un'imposta gravante sul consumo di determinati prodotti, essa non dovrebbe essere riscossa relativamente a prodotti sottoposti ad accisa che, in talune circostanze, siano stati distrutti o irrimediabilmente perduti».

4. L'articolo 1, paragrafo 1, di tale direttiva stabilisce quanto segue:

«La presente direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei seguenti prodotti (“prodotti sottoposti ad accisa”):

(...)

b) alcole e bevande alcoliche di cui [alla direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU 1992, L 316, pag. 21)] e [alla direttiva 92/84/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU 1992, L 316, pag. 29)];

(...))».

5. L'articolo 2 della direttiva 2008/118 così dispone:

«I prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta all'atto:

a) della loro fabbricazione (...) nel territorio [dell'Unione];

b) della loro importazione nel territorio [dell'Unione]».

6. Il capo II di tale direttiva, intitolato «Esigibilità, rimborso, esenzione dall'accisa», contiene la sezione 1, intitolata «Momento e luogo di esigibilità», all'interno della quale l'articolo 7 prevede quanto segue:

«1. L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo.

2. Ai fini della presente direttiva, per “immissione in consumo” si intende:

a) lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa;

b) la detenzione dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa qualora non sia stata applicata un'accisa conformemente alle pertinenti disposizioni della normativa [dell'Unione] e della legislazione nazionale;

c) la fabbricazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa;

d) l'importazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa, a meno che i prodotti sottoposti ad accisa non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime di sospensione dall'accisa.

(...)

4. La distruzione totale o la perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa per una causa inerente alla natura stessa di tali prodotti, per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro, non è considerata immissione in consumo.

Ai fini della presente direttiva, si considera che i prodotti abbiano subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando sono inutilizzabili come prodotti sottoposti ad accisa.

La distruzione totale o la perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in questione deve essere comprovata in un modo che sia ritenuto soddisfacente dalle autorità competenti dello Stato membro nel luogo in cui si è verificata la distruzione totale o la perdita irrimediabile o, quando non è possibile determinare il luogo in cui si è verificata la perdita, nel luogo in cui è stata scoperta.

5. Ogni Stato membro fissa le proprie norme e condizioni per la definizione delle perdite menzionate nel paragrafo 4».

***Diritto nazionale***

7. Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo del 26 ottobre 1995, n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (3), come modificato dal decreto legislativo del 29 marzo 2010, n. 48 – Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (4), «[l]’accisa è esigibile all’atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato».

8. L’articolo 4, comma 1, del decreto n. 504/1995 prevede quanto segue:

«In caso di perdita irrimediabile o distruzione totale di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l’abbuono della relativa imposta qualora il soggetto obbligato provi, in un modo ritenuto soddisfacente dall’Amministrazione finanziaria, che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Fatta eccezione per i tabacchi lavorati, i fatti imputabili a titolo di colpa non grave, a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore».

9. L’articolo 4, comma 5, del decreto n. 504/1995 stabilisce che «si considera che un prodotto abbia subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando risulta inutilizzabile come prodotto sottoposto ad accisa».

### **Fatti del procedimento principale, questioni pregiudiziali e procedimento dinanzi alla Corte**

10. Il 26 marzo 2014, durante le operazioni di carico del serbatoio dell’impianto di denaturazione dell’alcool etilico della Girelli, presente un funzionario dell’Agenzia delle dogane, si verificava la fuoriuscita di alcool etilico puro che si spargeva sulla pavimentazione del locale, a causa di una valvola inavvertitamente lasciata aperta da un dipendente della Girelli. Una parte del prodotto è stata recuperata, il resto è andato irrimediabilmente perduto.

11. Il 31 marzo 2014 la Girelli ha chiesto all’Agenzia delle dogane, ai sensi dell’articolo 4, comma 1, del decreto n. 504/1995, un’esonazione dall’accisa in riferimento alla quantità di alcool etilico puro andato accidentalmente disperso.

12. Il 5 giugno 2014 l’Agenzia delle dogane ha respinto tale richiesta a motivo del fatto che la perdita non era derivata da caso fortuito o da forza maggiore ma dall’imprudenza e negligenza di un dipendente della Girelli.

13. Il 25 luglio 2014 la Girelli ha presentato osservazioni all’Agenzia delle dogane, nelle quali ha contestato l’esigibilità dell’accisa sulla quantità di alcool etilico puro andato disperso.

14. Il 3 ottobre 2014 l’Agenzia delle dogane ha disatteso tali osservazioni. Essa ha emesso un avviso di pagamento per l’importo di EUR 17 476,24, che è stato impugnato dalla Girelli dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano (Italia). La Girelli ha sostenuto, in particolare, l’inesistenza del fatto generatore dell’imposta dato che, poiché l’alcool etilico puro era andato irrimediabilmente perduto, esso non era stato immesso in consumo. Essa ha altresì sostenuto che l’evento dannoso era riconducibile a un caso fortuito o, in via subordinata, a una «colpa non grave», poiché era stato causato dalla distrazione di un dipendente.

15. La Commissione tributaria provinciale di Milano ha accolto il ricorso della Girelli. Essa ha ritenuto che la perdita fosse riconducibile a «un indubbio difetto di diligenza che tuttavia non può dirsi “grave”».

16. L’Agenzia delle dogane ha presentato ricorso avverso tale decisione dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (Italia), la quale ha statuito che l’esonazione doveva essere concessa, poiché la perdita dell’alcool etilico puro era irrimediabile ed era stata causata da un caso fortuito.

17. L’Agenzia delle dogane ha proposto ricorso per cassazione avverso quest’ultima decisione dinanzi al giudice del rinvio, sostenendo che, in sostanza, avendo ritenuto che la condotta negligente del dipendente della Girelli fosse riconducibile alla nozione di «caso fortuito» e, in ogni caso, che la colpa di detto dipendente fosse «non grave», la Commissione tributaria regionale della Lombardia era incorsa in una violazione dell’articolo 4 del decreto n. 504/1995.

18. Il giudice del rinvio osserva che, nella sua giurisprudenza, sono individuabili due approcci distinti alla nozione di caso fortuito. Secondo il primo approccio, di natura soggettiva, il soggetto obbligato deve dimostrare che non gli è imputabile alcuna colpa e che il danno si è verificato in modo non prevedibile né superabile con lo sforzo diligente adeguato alle concrete circostanze del caso. Sulla base del secondo approccio, di natura oggettiva, il comportamento diligente o negligente di tale soggetto è irrilevante.

19. Il giudice del rinvio sostiene che dalle sentenze della Corte di giustizia *Société Pipeline Méditerranée et Rhône* (5) e *Latvijas Dzelceļš* (6) si può dedurre che, in materia di accise, le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito» sono entrambe caratterizzate da un elemento oggettivo, relativo all’esistenza di circostanze

anormale ed estranee all'operatore, nonché da un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi. Risulta che queste due nozioni condividono le stesse caratteristiche. Anche per quanto riguarda il caso fortuito, devono sussistere «circostanze estranee al depositario autorizzato, anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso da parte sua», e il «presupposto secondo cui le circostanze devono essere estranee al depositario autorizzato non si limita a circostanze a lui estranee in senso materiale o fisico, ma concerne anche circostanze che risultano oggettivamente sfuggire al controllo del depositario autorizzato o situarsi al di fuori del suo ambito di responsabilità» (7).

20. Il giudice del rinvio chiede se l'esenzione prevista all'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 possa essere concessa qualora il fatto che ha causato la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa sia dovuto a una carenza di diligenza, prudenza o perizia da parte del depositario o di un suo dipendente. Tenuto conto dei loro elementi oggettivi e soggettivi, le nozioni di «causa di forza maggiore» e di «caso fortuito» non si applicano a una condotta caratterizzata da colpa e, in particolare, a un errore dovuto a negligenza che, per sua natura, è sia prevedibile, sia evitabile.

21. Il giudice del rinvio chiede altresì se la nozione di «caso fortuito» si distingua da quella di «causa di forza maggiore» per quanto attiene al grado di diligenza che deve essere prestata dall'interessato nell'adozione di precauzioni atte a evitare un fatto dannoso.

22. Secondo il giudice del rinvio, equiparando la colpa non grave alla «forza maggiore» e al «caso fortuito», l'articolo 4, comma 1, del decreto n. 504/1995 sembra individuare una condizione aggiuntiva per l'esenzione dall'accisa, ancorata al criterio soggettivo della diligenza prestata dall'interessato.

23. Infine, il giudice del rinvio chiede se la locuzione «in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro», di cui all'articolo 7, paragrafo 4, primo comma, della direttiva 2008/118 possa essere interpretata nel senso che essa consente agli Stati membri di individuare ulteriori categorie generali che determinano un'esenzione dall'accisa. Esso ritiene che l'impianto di tale disposizione, che fa riferimento, nell'ordine, alla «natura stessa [dei] prodotti», a un «caso fortuito» e a una «causa di forza maggiore», potrebbe suggerire che detta locuzione abbia valore di chiusura e residuale. Essa farebbe riferimento, pertanto, a ulteriori specifici eventi, non individuabili aprioristicamente, ma relativi a peculiari elementi di fatto che, in quanto sottoposti alla concreta preventiva valutazione dell'autorità competente, potrebbero giustificare l'adozione di un provvedimento di distruzione del prodotto. Deporranno in tal senso il rilievo che le cause di esenzione, in quanto derogatorie dell'ordinario regime di imposizione, debbono essere oggetto di interpretazione restrittiva e l'impiego del termine «circostanze» nel considerando 9 della direttiva 2008/118.

24. La Corte suprema di cassazione ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se, in primo luogo, la nozione di caso fortuito all'origine delle perdite intervenute in regime sospensivo, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 4, della [direttiva 2008/118], debba o meno essere intesa, come per la causa di forza maggiore, nel senso di circostanze estranee al depositario autorizzato, anormali e imprevedibili, e non evitabili malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso da parte sua, sfuggendo oggettivamente ad ogni sua possibilità di controllo;
- 2) se, inoltre, ai fini della esclusione di responsabilità nelle ipotesi di caso fortuito, assuma rilievo, e in quali termini, la diligenza prestata nell'allestire le precauzioni necessarie per evitare il fatto dannoso;
- 3) se, in subordine alle prime due questioni, una disposizione come l'articolo 4, comma 1, del [decreto n. 504/1995], che equipara al caso fortuito e alla causa di forza maggiore la colpa non grave (dello stesso soggetto o di soggetti terzi) sia compatibile con la disciplina di cui all'articolo 7, paragrafo 4, della [direttiva 2008/118], che non indica ulteriori condizioni, in specie afferenti la “colpa” dell'autore del fatto o del soggetto attivo;
- 4) se, infine, la previsione, pure contenuta nel citato articolo 7, paragrafo 4, “o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro” possa essere intesa come possibilità, per lo Stato membro, di individuare una ulteriore categoria generale (la colpa lieve) idonea ad incidere sulla definizione di immissione in consumo in caso di distruzione o perdita del prodotto ovvero se tale locuzione non possa includere una clausola di questo genere, dovendo essa, invece, essere intesa come riferita a specifiche ipotesi, autorizzate di volta in volta o comunque individuate per casistiche definite nelle loro componenti oggettive».

25. La Girelli, il governo italiano e la Commissione europea hanno depositato osservazioni scritte. La Corte ha rivolto quesiti ai quali rispondere per iscritto al Parlamento europeo, al Consiglio e alla Commissione. Tali

istituzioni hanno risposto nel termine previsto. All'udienza del 7 giugno 2023, la Girelli e la Commissione hanno svolto le loro difese orali e hanno risposto ai quesiti della Corte.

## Valutazione giuridica

### *Ricevibilità*

26. Senza eccepire formalmente l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale, la Girelli sostiene che le questioni pregiudiziali esulano dall'ambito della controversia principale. Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 e dell'articolo 2, comma 2, del decreto n. 504/1995, l'accisa diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo. Dopo il suo spargimento sul pavimento dell'impianto di denaturazione, l'alcool etilico è divenuto «inutilizzabil[e]» come prodotto sottoposto ad accisa, ed è stato quindi irrimediabilmente perduto (8), sicché non si potrebbe sostenere in alcun caso che esso sia stato immesso in consumo.

27. Secondo una giurisprudenza costante, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolarità del caso, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria decisione, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, allorché le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire. Siffatte questioni godono quindi di una presunzione di rilevanza. Il diniego della Corte di statuire su una questione pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile solo quando appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una risposta utile alle questioni che le vengono sottoposte (9).

28. Con la domanda di pronuncia pregiudiziale in esame, si chiede di determinare se, nelle circostanze ivi descritte, la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa possa essere considerata un'immissione in consumo ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 2008/118. A differenza di quanto sostenuto dalla Girelli, il fatto che i prodotti sottoposti ad accisa abbiano subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile non è necessariamente incompatibile con la loro immissione in consumo. Come risulta dal considerando 9 della direttiva 2008/118, relativamente a prodotti che siano stati totalmente distrutti o irrimediabilmente perduti, l'imposta non può essere riscossa soltanto «in talune circostanze», definite all'articolo 7, paragrafo 4, della stessa. Il giudice del rinvio chiede l'assistenza della Corte al fine di chiarire se una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale rientri in dette circostanze.

29. Ne consegue che le questioni proposte sono utili e rilevanti ai fini della soluzione della controversia di cui è investito il giudice del rinvio. Suggesto pertanto alla Corte di fornire una risposta.

### *Nel merito*

#### *Prima questione*

30. Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede se la nozione di «caso fortuito» di cui all'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 debba essere intesa, come la nozione di «causa di forza maggiore», nel senso di circostanze anormali e imprevedibili, indipendenti dal depositario autorizzato, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso, e che sfuggono al controllo del depositario o all'ambito di sua responsabilità (10).

31. La direttiva 2008/118 non definisce la nozione di «caso fortuito» né quella di «causa di forza maggiore» e non rinvia, a tal fine, al diritto degli Stati membri (11).

32. Nelle sue osservazioni scritte, la Girelli sembra fondarsi sull'articolo 7, paragrafo 5, della direttiva 2008/118 per affermare che gli Stati membri godono di un certo margine di discrezionalità nel concedere un'esenzione dalle accise. Il governo italiano e la Commissione rilevano, a mio avviso correttamente, che, in tale norma, il rinvio alle norme e alle condizioni nazionali non modifica il significato delle nozioni di «caso fortuito» e «causa di forza maggiore» di cui all'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 (12). Come spiegato dalla Commissione in udienza, il margine di discrezionalità che l'articolo 7, paragrafo 5, della direttiva 2008/118 attribuisce agli Stati membri è limitato a questioni accessorie. Trattasi, in particolare, delle formalità da espletare e dei termini per dichiarare la distruzione o la perdita dei prodotti sottoposti ad accisa, per chiedere alle autorità competenti un'autorizzazione a distruggerli, per comprovare la sopravvenienza di tale distruzione o perdita oppure l'esistenza di un caso fortuito o di una causa di forza maggiore.

33. Il considerando 8 della direttiva 2008/118, laddove dichiara che, ai fini del corretto funzionamento del mercato interno, è necessario che la nozione di accisa e le condizioni di esigibilità dell'accisa siano uguali in tutti gli Stati membri, conferma l'approccio sostenuto dal governo italiano e dalla Commissione. Lo stesso considerando chiarisce anche il motivo per cui l'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 definisce con precisione il momento in cui i prodotti sottoposti ad accisa devono considerarsi immessi in consumo e, quindi, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva, il momento in cui l'accisa su tali prodotti diventa esigibile. Poiché il senso e la portata delle nozioni di «caso fortuito» e «causa di forza maggiore» sono elementi pertinenti al fine di determinare l'esigibilità dell'accisa (13), essi hanno necessariamente un carattere autonomo e devono essere applicati in modo uniforme in tutta l'Unione europea (14).

34. Ne consegue che, sebbene l'articolo 7, paragrafo 5, della direttiva 2008/118 conferisca agli Stati membri un margine di discrezionalità nel concedere esenzioni dall'accisa, detto margine non ha alcuna incidenza sulle definizioni di «caso fortuito» e «causa di forza maggiore» che figurano nell'articolo 7, paragrafo 4, della stessa.

35. La Corte non ha ancora interpretato le nozioni di «caso fortuito» e di «causa di forza maggiore» di cui all'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118. Nella sentenza SPMR, in cui ha interpretato la prima frase dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 92/12, che ha preceduto la direttiva 2008/118, la Corte ha esaminato la nozione di «forza maggiore» nel contesto delle accise (15). Essa ha dichiarato che l'economia e la finalità della direttiva 92/12 non imponevano di interpretare e di applicare gli elementi costitutivi della «forza maggiore», quali risultanti dalla giurisprudenza della Corte in altri settori del diritto dell'Unione (16), in modo particolare (17). La Corte ha quindi dichiarato che la definizione di «forza maggiore» da essa accolta in tali altri settori del diritto dell'Unione si applicava parimenti all'articolo 14, paragrafo 1, prima frase, della direttiva 92/12 (18). Secondo tale definizione, che può essere qualificata come «tradizionale», la nozione di «forza maggiore» non richiede un'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze anormali e imprevedibili, indipendenti dall'operatore, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso (19). La forza maggiore comprende, dunque, due elementi: un elemento oggettivo, relativo alla natura delle circostanze, anormali ed estranee all'operatore interessato, e un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo di tale operatore di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza tuttavia incorrere in sacrifici eccessivi (20).

36. Di conseguenza, la Corte ha statuito che un depositario autorizzato può pretendere di beneficiare dell'esenzione prevista dall'articolo 14, paragrafo 1, prima frase della direttiva 92/12 «solo se dimostra l'esistenza di circostanze che sono a lui estranee, anormali e imprevedibili, e le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso». L'applicazione di tali condizioni nel contesto della disposizione in parola non dovrebbe tradursi nell'imposizione, in capo al depositario autorizzato, di una responsabilità assoluta per le perdite di prodotti in regime di sospensione dall'accisa. Il presupposto secondo cui dette circostanze devono essere estranee al depositario autorizzato non si limita a circostanze a lui estranee in senso materiale o fisico, ma consiste in circostanze «che sembrano sfuggire al controllo del depositario autorizzato o situarsi al di fuori dell'ambito di sua responsabilità» (21).

37. A mio avviso, i passi del ragionamento che la Corte ha applicato a tali constatazioni possono essere trasposti alla definizione della nozione di «causa di forza maggiore» di cui all'articolo 7, paragrafo 4, primo comma, della direttiva 2008/118.

38. In primo luogo, dalla combinazione dei considerando 2 e 8 e dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 risulta che detta direttiva mira a garantire il corretto funzionamento del mercato interno dei prodotti sottoposti ad accisa. A tal fine, essa contiene un regime generale ai sensi del quale la nozione e le condizioni di esigibilità dell'accisa devono essere identiche in tutti gli Stati membri (22).

39. Inoltre, ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2008/118, i prodotti sottoposti ad accisa (23) sono soggetti a tale imposta all'atto della loro fabbricazione o importazione nel territorio dell'Unione. Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, l'accisa diviene esigibile soltanto al momento della loro immissione in consumo. Per effetto dell'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva, l'immissione in consumo include lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa (24).

40. Infine, da un'interpretazione a contrario dell'articolo 7, paragrafo 4, primo comma, della direttiva 2008/118 si deduce che la distruzione totale o la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa deve essere assimilata a un'immissione in consumo, salvo nei casi tassativamente elencati in tale disposizione, tra i quali figurano il caso fortuito e la causa di forza maggiore (25).

41. Ne consegue che, nel contesto della direttiva 2008/118, le accise sono esigibili, di regola, anche su prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa che abbiano subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile. Come correttamente rilevato dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte e nella sua risposta a

uno dei quesiti scritti della Corte, l'esenzione prevista dall'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 nelle ipotesi di distruzione o perdita di prodotti sottoposti ad accisa dovute, in particolare, a caso fortuito o causa di forza maggiore costituisce una deroga alla suddetta regola generale, e deve quindi essere oggetto di un'interpretazione restrittiva (26).

42. Sono pertanto dell'avviso che la definizione «tradizionale» di «forza maggiore» accolta dalla Corte nella sentenza SPMR nel contesto dell'articolo 14, paragrafo 1, prima frase, della direttiva 92/12, ivi compresi i chiarimenti di cui ai punti 32 e 33 di tale sentenza (27), trovi parimenti applicazione nel contesto dell'articolo 7, paragrafo 4, primo comma, della direttiva 2008/118. Tale posizione sembra confermata dall'affermazione della Corte nella sentenza IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, ai sensi della quale, poiché le disposizioni pertinenti della direttiva 92/12 hanno una portata sostanzialmente identica a quelle della direttiva 2008/118, la giurisprudenza della Corte relativa alla prima direttiva è applicabile anche alla seconda (28).

43. Per quanto concerne il significato e la portata della nozione di «caso fortuito» di cui all'articolo 7, paragrafo 4, primo comma, della direttiva 2008/118, i richiami del giudice del rinvio, del governo italiano e della Commissione alla sentenza *Latvijas Dzelzceļš* appaiono particolarmente appropriati. In tale sentenza, la questione controversa era se la perdita di solvente da una cisterna, causata dal dispositivo di scarico inferiore del carro cisterna non chiuso correttamente o danneggiato, potesse essere considerata un caso fortuito o di forza maggiore ai sensi dell'articolo 206, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 2913/92 (29). Nella sua sentenza, la Corte ha statuito che, nel contesto della normativa doganale, le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito» sono entrambe caratterizzate dall'elemento oggettivo e dall'elemento soggettivo descritti al paragrafo 35 delle presenti conclusioni (30). La Corte ha quindi attribuito alle due nozioni lo stesso contenuto e ha ribadito la sua definizione «tradizionale» di «forza maggiore» (31). Non sembra esservi alcun motivo per cui l'equiparazione, nella sentenza *Latvijas Dzelzceļš*, delle nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito» ai fini dell'articolo 206, paragrafo 1, del codice doganale non dovrebbe trovare applicazione anche in relazione all'articolo 7, paragrafo 4, primo comma, della direttiva 2018/118 (32).

44. A sostegno di tale conclusione, osservo anzitutto che le due disposizioni hanno un contenuto simile.

45. In secondo luogo, nella sentenza *Latvijas Dzelzceļš*, la Corte ha dichiarato che l'articolo 206, paragrafo 1, del codice doganale costituisce una deroga al disposto dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), dello stesso codice, il quale definisce le circostanze in cui sorge l'obbligazione doganale all'importazione, e che, di conseguenza, le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito» di cui alla prima di tali disposizioni devono essere interpretate restrittivamente (33). Entrambe le nozioni sono idonee a incidere sull'esigibilità dell'accisa nel contesto dell'esenzione dall'accisa disciplinata all'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118. In quanto deroghe a una regola generale, esse devono quindi essere oggetto di un'interpretazione restrittiva (34).

46. Come affermato dal governo italiano nelle sue osservazioni scritte, la Corte, nella sua sentenza *Dansk Transport og Logistik* (35), ha sottolineato l'esistenza di «similarità tra i dazi doganali e le accise in quanto sorgono in ragione dell'importazione di merci [nell'Unione] e della successiva loro introduzione nel circuito economico degli Stati membri». Tenuto conto di dette similarità, e al fine di fornire un'interpretazione coerente della normativa dell'Unione applicabile, la Corte ha statuito che le accise devono considerarsi estinte nelle stesse circostanze dei dazi doganali.

47. Infine, dalla giurisprudenza della Corte in altri settori del diritto dell'Unione risulta che essa non traccia una distinzione netta tra le nozioni di «caso fortuito» e di «forza maggiore» ma, di fatto, le assimila (36). Come rilevato dall'avvocato generale Kokott nelle sue conclusioni nella causa SPMR (37), sovente la Corte esamina tali nozioni congiuntamente, sulla base degli stessi criteri e senza fornirne una spiegazione specifica delle loro differenze. Ad esempio, nella sentenza *RF/Commissione* (38), che verteva sulle norme in materia di termini procedurali di cui all'articolo 45 dello statuto della Corte di giustizia, la Corte ha statuito che «le nozioni di “caso fortuito” e di “forza maggiore” condividono gli stessi elementi e hanno le stesse conseguenze giuridiche». Nello stesso ordine di idee, si può osservare che, nei pochissimi casi in cui la Corte ha definito separatamente la nozione di «caso fortuito», essa ha impiegato esattamente gli stessi termini utilizzati per definire la nozione di «forza maggiore» (39).

48. Quanto al riferimento, contenuto nella parte finale della prima questione, al fatto che le circostanze debbano «sfugg[ire] oggettivamente ad ogni (...) possibilità di controllo [del depositario autorizzato]», esso riguarda l'elemento oggettivo della nozione di «caso fortuito» e deve essere interpretato alla luce dei punti 32 e 33 della sentenza SPMR, come spiegato al paragrafo 36 delle presenti conclusioni. Anche in questo caso, non vedo alcun motivo per cui le constatazioni contenute in tali punti, elaborate in riferimento alla nozione di «forza maggiore», non debbano applicarsi alla nozione di «caso fortuito».

49. Alla luce di quanto precede, concordo con il governo italiano e la Commissione sul fatto che la nozione di «caso fortuito» di cui all'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 debba essere interpretata, come la nozione di «forza maggiore» contenuta nella stessa disposizione, nel senso che si riferisce a circostanze anormali e imprevedibili, estranee al depositario autorizzato, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione, da parte sua, di tutte le precauzioni del caso (40). Il presupposto secondo cui le circostanze devono essere estranee al depositario autorizzato non si limita a circostanze a lui estranee in senso materiale o fisico, ma include circostanze che risultano oggettivamente sfuggire al suo controllo o situarsi al di fuori del suo ambito di responsabilità.

### *Seconda questione*

50. Con la seconda questione si chiede, in sostanza, se l'accertamento dell'esistenza di un caso fortuito ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 esiga che il depositario autorizzato abbia adottato tutte le precauzioni del caso al fine di evitare il verificarsi dell'evento dannoso.

51. Il governo italiano e la Commissione interpretano tale questione come vertente sull'elemento soggettivo della nozione di «caso fortuito». La Commissione ritiene quindi che il giudice del rinvio chieda se la diligenza rivesta un ruolo per quanto concerne l'obbligo, in capo al depositario autorizzato, di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi.

52. In quest'ottica, condivido la posizione della Commissione secondo cui le conclusioni della Corte nella sentenza SPMR (41) possono essere applicate per analogia al fine di stabilire se, nelle circostanze del caso di specie, l'elemento soggettivo sia soddisfatto. Dal punto 37 di tale sentenza risulta che, benché il rispetto delle norme tecniche relative all'operazione da effettuare possa essere considerato come una condizione necessaria affinché sia constatata l'esistenza di un comportamento diligente, una diligenza sufficiente presuppone anche un comportamento attivo continuo, orientato verso l'identificazione e la valutazione dei rischi potenziali, nonché la capacità di adottare misure adeguate ed efficaci per prevenire la realizzazione di tali rischi.

53. Alla luce di tali constatazioni, spetta al giudice del rinvio verificare se, nel procedimento principale, il depositario autorizzato non soltanto abbia rispettato le norme tecniche relative all'operazione di carico di alcol etilico nel serbatoio, ma abbia altresì identificato e valutato i rischi potenziali di fuoriuscita, tenuto conto delle apparecchiature meccaniche utilizzate per il carico del serbatoio, e abbia adottato tutte le misure necessarie per prevenire la realizzazione di tali rischi. Per quanto concerne quest'ultimo punto, come suggerisce lo stesso giudice del rinvio, esso potrebbe verificare se il depositario autorizzato avesse installato dispositivi di sicurezza per bloccare l'apertura delle valvole al momento del carico del serbatoio. Concordo con il governo italiano sul fatto che una misura preventiva di questo genere non avrebbe comportato sacrifici eccessivi.

54. Risulta tuttavia dal testo della seconda questione, nonché dalla motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale, che il giudice del rinvio chiede alla Corte quale sia il grado di diligenza di cui deve dar prova il depositario autorizzato, non tanto al fine di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, bensì, piuttosto, al fine di evitare che esso si verifichi.

55. Intesa in tal modo, la seconda questione chiama in causa entrambi gli elementi, soggettivo e oggettivo, che, insieme, caratterizzano il caso fortuito.

56. A tal riguardo, si può tracciare un'analogia con i fatti che hanno dato luogo alla sentenza *Latvijas Dzēlceļš*, la quale ha affrontato, in particolare, la questione se una perdita di solvente da una cisterna potesse essere considerata un caso fortuito o di forza maggiore. La Corte ha dichiarato che la perdita di solvente, qualora provocata dalla chiusura scorretta di un dispositivo di scarico, non costituiva una circostanza anomala o estranea all'operatore attivo nell'ambito del trasporto delle sostanze liquide, bensì la conseguenza di una violazione del dovere di diligenza normalmente richiesta nell'ambito dell'attività di tale operatore. Di conseguenza, essa ha statuito che né l'elemento oggettivo né quello soggettivo, che caratterizzano le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito», sussistevano (42).

57. Nel caso di specie, ritengo che, nell'ipotesi in cui la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa sia dovuta al comportamento negligente del dipendente del depositario autorizzato nell'esercizio delle sue funzioni, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, mancherebbe l'elemento oggettivo del caso fortuito. Un comportamento di tal genere non costituisce una circostanza anomala ed estranea a tale operatore e rientra chiaramente nella sua sfera di controllo o di responsabilità.

58. Quanto all'elemento soggettivo, che implica una valutazione del comportamento dell'interessato, ritengo che l'assenza di colpa, sia essa considerata «non grave» o negligente, sia una condizione essenziale per l'esistenza



di un caso fortuito. Non sussiste un caso fortuito qualora un soggetto non si attenga alla diligenza normalmente richiesta alle persone che esercitano un'attività.

59. Alla luce di tali osservazioni, suggerisco alla Corte di rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che l'accertamento dell'esistenza di un caso fortuito esige che il depositario autorizzato abbia adottato tutte le precauzioni del caso al fine di evitare il verificarsi dell'evento dannoso.

### *Terza questione*

60. Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale ai sensi della quale fatti imputabili a titolo di colpa non grave al soggetto obbligato o a un terzo devono essere equiparati al caso fortuito e alla forza maggiore.

61. Dalla mia analisi della prima e della seconda questione risulta che un comportamento negligente o colposo qualificabile come «non grave», imputabile all'operatore interessato o a uno dei suoi dipendenti, non costituisce un caso fortuito o una causa di forza maggiore ai fini dell'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118. Un fatto imputabile a titolo di colpa non grave a un terzo, e non al soggetto obbligato o a uno dei suoi dipendenti, potrebbe costituire un caso fortuito o una causa di forza maggiore, ai fini di tale disposizione, solo in presenza degli elementi oggettivo e soggettivo che caratterizzano tali due nozioni.

62. In tale contesto, l'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 contiene un elenco esaustivo delle circostanze in cui la distruzione totale o la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa non devono essere considerate come un'immissione in consumo e, di conseguenza, non determinano l'esigibilità dell'accisa; la suddetta disposizione non menziona la colpa non grave. Come affermato dalla Commissione nella sua risposta a un quesito scritto della Corte, la limitazione dell'esenzione dall'accisa alle tre circostanze ivi descritte si spiega con il fatto che la direttiva 2008/118 mira, in particolare, a prevenire frodi e abusi. Il legislatore dell'Unione ha ritenuto che le circostanze enunciate in tale disposizione si fondassero su una presunzione di esclusione di qualsiasi rischio di frode o abuso. Tale presunzione non può applicarsi in caso di colpa non grave, indipendentemente dal fatto che sia imputabile al soggetto obbligato o a un terzo.

63. Poiché l'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 deroga alla regola generale secondo cui l'accisa è esigibile anche sui prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa che sono stati totalmente distrutti o irrimediabilmente perduti (43), essa deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Ne consegue che gli Stati membri non possono aggiungere motivi di esenzione dall'accisa che non figurano in tale disposizione. Come il governo italiano sembra riconoscere nelle sue osservazioni scritte, consentire agli Stati membri di procedere in tal senso pregiudicherebbe l'obiettivo enunciato al considerando 8 della direttiva 2008/118, ai sensi del quale è necessario, ai fini del corretto funzionamento del mercato interno, che la nozione di accisa e le condizioni di esigibilità siano uguali in tutti gli Stati membri.

64. Suggerisco pertanto alla Corte di rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale ai sensi della quale fatti imputabili a titolo di colpa non grave devono essere equiparati al caso fortuito e alla forza maggiore.

### *Quarta questione*

65. Con la quarta questione si chiede se la locuzione «in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro», di cui all'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118, debba essere interpretata nel senso che consente agli Stati membri di aggiungere una circostanza generale, basata su una colpa non grave, a quelle previste dalla suddetta disposizione, in cui la distruzione totale o la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa non costituisce un'immissione in consumo.

66. Condivido la posizione del governo italiano e della Commissione secondo cui la locuzione in questione deve essere intesa nel senso che si riferisce alla possibilità, per le autorità nazionali competenti, di autorizzare, caso per caso, la distruzione di prodotti sottoposti ad accisa, qualora condizioni o requisiti specifici giustifichino un'esenzione. In particolare, il termine «autorizzazione», interpretato nel suo contesto, fa riferimento al diritto di tali autorità di adottare autorizzazioni in singoli casi. Esso non attribuisce agli Stati membri la facoltà di legiferare in merito a circostanze aggiuntive rispetto a quelle previste dall'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118.

67. Dal fatto che la locuzione in questione inizi con l'espressione «in seguito [a]» risulta altresì che, come correttamente sostenuto dalla Commissione, l'autorizzazione deve precedere l'evento che essa consente. Per loro

stessa natura, casi fortuiti come la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa non possono costituire oggetto di un'autorizzazione preventiva.

68. Come spiegato al paragrafo 63 delle presenti conclusioni, se gli Stati membri potessero ammettere, mediante autorizzazioni ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118, circostanze aggiuntive in cui la distruzione totale o la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa non è considerata immissione in consumo, essi potrebbero stabilire le condizioni di esigibilità dell'accisa in modo autonomo, pregiudicando così l'obiettivo di armonizzazione di cui al considerando 8 della direttiva 2008/118. Tale possibilità sarebbe in contrasto anche con il principio ai sensi del quale una disposizione derogatoria, quale l'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva.

69. Dalle considerazioni che precedono discende che l'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che la locuzione «in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro» non consente agli Stati membri di aggiungere una circostanza generale, basata su una colpa non grave, a quelle in cui la distruzione totale o la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa non è considerata immissione in consumo.

### *Osservazioni finali*

70. Nelle sue osservazioni scritte, la Girelli sottolinea che, nella presente causa, è pacifico che l'alcol etilico che si è sparso sul pavimento del suo impianto di denaturazione a seguito di un errore commesso da uno dei suoi dipendenti è andato irrimediabilmente perduto e non ha potuto essere immesso in consumo. Poiché un funzionario dell'Agenzia delle dogane era presente al momento dei fatti e ha registrato l'incidente in una relazione, non sussisteva alcun rischio di frode o di abuso.

71. Ci si potrebbe chiedere se il fatto che la direttiva 2008/118 non preveda alcuna deroga all'esigibilità dell'accisa in una situazione del genere, come risulta dalle mie proposte di risposta alle quattro questioni pregiudiziali, sia conforme al principio di proporzionalità.

72. A mio parere, tale problema non è stato sottoposto alla Corte.

73. Con la domanda di pronuncia pregiudiziale si chiedono alla Corte indicazioni sull'interpretazione, e non sulla validità, dell'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118. Nella ripartizione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte nel contesto dell'articolo 267 TFUE, spetta ai giudici nazionali valutare la pertinenza delle questioni sollevate. La Corte può tuttavia individuare, dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale, quegli elementi di diritto dell'Unione che richiedono, tenuto conto dell'oggetto della controversia, un'interpretazione o un giudizio di validità (44). I dubbi che il giudice del rinvio potrebbe esprimere riguardo alla validità di un atto dell'Unione, o il fatto che una tale questione sia stata segnalata nel procedimento principale, costituiscono elementi di cui la Corte tiene conto nel valutare se occorra trattare d'ufficio la questione della validità di un atto del quale il giudice del rinvio ha chiesto l'interpretazione (45).

74. Dall'ordinanza di rinvio non risulta che le parti principali contestino la validità della direttiva 2008/118. Neppure il giudice del rinvio si pronuncia a tal riguardo. In tali circostanze non ritengo necessario che la Corte esamini tale questione.

75. In ogni caso, concordo con la Commissione sul fatto che la circostanza che direttiva 2008/118 non preveda alcuna deroga all'esigibilità dell'accisa in una situazione come quella descritta al paragrafo 70 delle presenti conclusioni non sia in contrasto con il principio di proporzionalità.

76. Ritengo che considerare come un'immissione in consumo la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa, causata dal comportamento negligente di un depositario autorizzato o di uno dei suoi dipendenti, sia giustificato, in ogni caso, dall'obiettivo legittimo di stabilire, a livello dell'Unione, tutte le condizioni di esigibilità dell'accisa, al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno. Ritengo altresì che ciò non vada al di là di quanto idoneo e necessario per conseguire tale obiettivo. Come sostenuto dalla Commissione sia nella sua risposta a un quesito scritto della Corte, sia in udienza, l'inesigibilità dell'accisa in tali circostanze potrebbe pregiudicare l'intero sistema di imposizione e riscossione delle accise, permettendo l'elusione del pagamento di tali accise.

77. Occorre tener conto del fatto che, inoltre, l'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 traccia una chiara linea di demarcazione tra le perdite irrimediabili che determinano l'esigibilità dell'accisa e quelle che, eccezionalmente, danno luogo a un'esenzione. In tal modo, esso limita il rischio che gli operatori responsabili del funzionamento dei regimi di sospensione assumono volontariamente. Sono dell'avviso che la normativa sia sufficientemente chiara da consentire ai depositari autorizzati di conoscere la natura e la portata dei rischi, ivi

comprese le perdite causate da un comportamento negligente, che essi assumono ai sensi del regime speciale di cui beneficiano e contro i quali, dunque, possono scegliere di assicurarsi (46).

78. Infine, nella sua risposta a uno dei quesiti scritti della Corte, nonché in udienza, la Commissione ha menzionato la possibilità che, in una situazione del tutto particolare come quella di cui al paragrafo 70 delle presenti conclusioni, le autorità nazionali competenti adottino, dopo il verificarsi di una perdita irrimediabile, una decisione amministrativa con la quale concedono un'esenzione dall'accisa. A mio avviso, non esiste una base giuridica per la concessione di siffatta esenzione. Interpellata, in udienza, su tale questione, la Commissione non ha saputo individuare alcuna base giuridica per il suo approccio (47). Siffatta possibilità sarebbe, in ogni caso, manifestamente contraria all'obiettivo di armonizzazione perseguito dalla direttiva 2008/118 e all'esigenza da essa derivante di dare al suo articolo 7, paragrafo 4, un'interpretazione restrittiva.

## Conclusione

79. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alle questioni proposte dalla Corte suprema di cassazione (Italia) nei seguenti termini:

1) L'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE

deve essere interpretato nel senso che la nozione di «caso fortuito», di cui a tale disposizione, si riferisce, come la nozione di «forza maggiore», a circostanze anormali e imprevedibili, estranee al depositario autorizzato, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione, da parte sua, di tutte le precauzioni del caso. Il presupposto secondo cui le circostanze devono essere estranee al depositario autorizzato non si limita a circostanze a lui estranee in senso materiale o fisico, ma include circostanze che risultano oggettivamente sfuggire al suo controllo o situarsi al di fuori del suo ambito di responsabilità.

2) L'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118

deve essere interpretato nel senso che l'accertamento dell'esistenza di un caso fortuito esige che il depositario autorizzato abbia adottato tutte le precauzioni del caso al fine di evitare il verificarsi dell'evento dannoso.

3) L'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118

deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale ai sensi della quale fatti imputabili a titolo di colpa non grave devono essere equiparati al caso fortuito e alla forza maggiore.

4) L'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118

deve essere interpretato nel senso che la locuzione «in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro», di cui alla suddetta disposizione, non consente agli Stati membri di aggiungere una circostanza generale, basata su una colpa non grave, alle circostanze in cui la distruzione totale o la perdita irrimediabile di prodotti sottoposti ad accisa non è considerata immissione in consumo.

---

<sup>1</sup> Lingua originale: l'inglese.

---

<sup>2</sup> Direttiva del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12). La direttiva 2008/118 è stata rifiuta e abrogata dalla direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio, del 19 dicembre 2019, che stabilisce il regime generale delle accise (GU 2020, L 58, pag. 4) con effetto dal 13 febbraio 2023.

---

<sup>3</sup> Supplemento ordinario alla GURI n. 279 del 29 novembre 1995 (in prosieguo: il «decreto n. 504/1995»).

---

<sup>4</sup> GURI n. 75 del 31 marzo 2010.

---

<sup>5</sup> Sentenza del 18 dicembre 2007 (C-314/06; in prosieguo: la «sentenza SPMR», EU:C:2007:817).

---

[6](#) Sentenza del 18 maggio 2017 (C-154/16; in prosieguo: la «sentenza Latvijas Dzelzceļš»), EU:C:2017:392).

---

[7](#) Il giudice del rinvio cita il punto 40 della sentenza SPMR. L'ultima parte della prima questione pregiudiziale deve essere intesa alla luce di tale citazione.

---

[8](#) La Girelli richiama l'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118 e l'articolo 4, comma 5, del decreto n. 504/1995.

---

[9](#) Sentenza del 13 ottobre 2022, Baltijas Starptautiskā Akadēmija e Stockholm School of Economics in Riga (C-164/21 e C-318/21, EU:C:2022:785, punti 32 e 33 e giurisprudenza ivi citata).

---

[10](#) Il testo di tale questione si basa, in sostanza, sui termini utilizzati dalla Corte ai punti 23 e 33 della sentenza SPMR per definire la nozione di «forza maggiore» nel contesto della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1), come modificata dalla direttiva 94/74/CE del Consiglio, del 22 dicembre 1994 (GU 1994, L 365, pag. 46). V. anche paragrafo 36 delle presenti conclusioni.

---

[11](#) L'ordinamento giuridico dell'Unione non definisce, in via di principio, le sue nozioni ispirandosi ad uno o più ordinamenti giuridici nazionali senza un'espressa precisazione in tal senso. V., in tal senso, sentenza SPMR (punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

---

[12](#) Ibidem.

---

[13](#) V. articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2008/118.

---

[14](#) V., in tal senso, sentenza SPMR (punto 22).

---

[15](#) La direttiva 2008/118 ha abrogato e sostituito la direttiva 92/12 con effetto dal 1° aprile 2010. Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, prima frase della direttiva 92/12, «[i]l depositario autorizzato beneficia di un abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro».

---

[16](#) Come nel caso dei regolamenti nel settore agricolo o delle norme relative ai termini di ricorso di cui all'articolo 45 dello statuto della Corte di giustizia.

---

[17](#) Secondo una giurisprudenza costante, non avendo la nozione di forza maggiore il medesimo contenuto nei diversi settori d'applicazione del diritto dell'Unione, il suo significato deve essere determinato in funzione del contesto giuridico nel quale produce i suoi effetti (v. sentenza SPMR, punto 25 e giurisprudenza ivi citata). Come osservato dall'avvocato generale Kokott nelle sue conclusioni nelle cause Pipeline Méditerranée et Rhône (C-314/06, EU:C:2007:457, paragrafo 31) e Commissione/Italia (C-334/08, EU:C:2010:187, paragrafo 21), la definizione di «forza maggiore» è di applicazione generale.

---

[18](#) Sentenza SPMR (punti da 25 a 31).

---

[19](#) Sentenza SPMR (punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

---

[20](#) Sentenza SPMR (punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

---

[21](#) Sentenza SPMR (punti da 31 a 33).

[22](#) Cfr. con la statuizione di cui al punto 27 della sentenza SPMR.

---

[23](#) Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2008/118, tra i prodotti sottoposti ad accisa figura l'alcole.

---

[24](#) Cfr. con la statuizione di cui al punto 28 della sentenza SPMR.

---

[25](#) L'articolo 7, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 2008/118 precisa le condizioni alle quali si considera che i prodotti abbiano subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile, mentre il terzo comma di tale disposizione prevede i requisiti per comprovare detta distruzione o perdita.

---

[26](#) Cfr. con la statuizione di cui al punto 30 della sentenza SPMR. V. anche considerando 9 della direttiva 2008/118, che fa riferimento a «talune circostanze».

---

[27](#) V. paragrafi 35 e 36 delle presenti conclusioni.

---

[28](#) Sentenza del 9 giugno 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA (C-55/21, EU:C:2022:459, punto 37).

---

[29](#) Regolamento del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005 (GU 2005, L 117, pag. 13) (in prosieguo: il «codice doganale»). L'articolo 204, paragrafo 1, del codice doganale prevede, in particolare, che, in deroga all'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), dello stesso, si ritiene che non sorga alcuna obbligazione doganale nei confronti di una data merce quando l'interessato fornisca la prova che l'inadempienza degli obblighi risultanti dall'utilizzazione del regime doganale cui la merce è stata vincolata è dovuta alla distruzione totale o alla perdita irrimediabile della merce per una causa inerente alla sua stessa natura o per un caso fortuito o di forza maggiore.

---

[30](#) Sentenza Latvijas Dzelzceļš (punto 61). V. anche, nel contesto della normativa doganale, sentenza del 4 febbraio 2016, C & J Clark International e Puma (C-659/13 e C-34/14, EU:C:2016:74, punto 192).

---

[31](#) V. paragrafo 35 delle presenti conclusioni.

---

[32](#) A sostegno della sua affermazione di cui al punto 61 della sentenza Latvijas Dzelzceļš, la Corte richiama, in particolare, la sentenza SPMR. Come precisato al paragrafo 35 delle presenti conclusioni, anche per quanto concerne la nozione di «forza maggiore» di cui all'articolo 14, paragrafo 1, prima frase della direttiva 92/12, la Corte ha accolto la definizione «tradizionale» di detta nozione in altri settori del diritto dell'Unione.

---

[33](#) Sentenza Latvijas Dzelzceļš (punti 58 e 62).

---

[34](#) V. paragrafi da 39 a 41 delle presenti conclusioni.

---

[35](#) Sentenza del 29 aprile 2010 (C-230/08, EU:C:2010:231, punto 84).

---

[36](#) Nelle sue conclusioni nelle cause riunite C & J Clark International e Puma (C-659/13 e C-34/14, EU:C:2015:620), l'avvocato generale Bot si è spinto sino ad affermare che, «[i]n realtà, la nozione di caso fortuito coincide con quella di forza maggiore» (paragrafo 135). Nelle sue conclusioni nella causa RF/Commissione (C-660/17 P, EU:C:2019:67), l'avvocato generale Wahl ha adottato un approccio più sfumato, osservando che «[s]ebbene la Corte (...) non abbia mai operato una chiara distinzione tra queste due nozioni, sembra ragionevole supporre che la loro portata non sia

esattamente la stessa» (paragrafo 33). A suo avviso, la forza maggiore si riferisce a «a una serie più limitata di eventi estremi», a «una forza esterna che impedisce a una parte l'adempimento di un obbligo e non le lascia nessun'altra possibilità di azione» (paragrafo 35), mentre la nozione di «caso fortuito» è «in qualche modo più flessibile» e «può comprendere una più ampia serie di circostanze non riconducibili alla forza maggiore» (paragrafo 36). Egli ritiene tuttavia che, «[i]n una certa misura, la definizione di ciascuna di tali nozioni rispetto all'altra è una questione di opinione personale», che «esse potrebbero persino sovrapporsi parzialmente» e che «indipendentemente dal modo in cui si tracci la linea di demarcazione tra le due nozioni, è chiaro che esse sono strettamente connesse e designano una serie di circostanze eccezionali» (paragrafo 37). L'avvocato generale Wahl conclude che «l'esistenza di “caso fortuito o di forza maggiore” dovrebbe pertanto essere valutata nel suo insieme, come un complesso concettuale» (paragrafo 41).

---

[37](#) Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa SPMR (C-314/06, EU:C:2007:457, paragrafo 27). V. anche, in termini analoghi, conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa RF/Commissione (C-660/17 P, EU:C:2019:67, paragrafo 30).

---

[38](#) Sentenza del 19 giugno 2019 (C-230/17 P, EU:C:2019:509, punto 37). V. anche ordinanza del presidente della Corte del 30 settembre 2014, Faktor B. i W. Gęsina/Commissione (C-138/14 P, EU:C:2014:2256, punto 19).

---

[39](#) V., ad esempio, ordinanza del 21 settembre 2012, Noscira/UAMI (C-69/12 P, EU:C:2012:589, punto 39).

---

[40](#) Si può osservare che, in contrasto con il tenore letterale della parte finale della prima questione pregiudiziale, secondo la giurisprudenza della Corte sono le «conseguenze», e non le «circostanze», che non avrebbero potuto essere evitate.

---

[41](#) In tale causa, si era verificata la fuoriuscita di idrocarburi da un oleodotto in cui tali prodotti circolavano in regime di sospensione dall'accisa. Il gestore ha imputato le fughe e l'esplosione dell'oleodotto a un fenomeno di corrosione screpolante. Esso ha chiesto un'esenzione dalle accise in riferimento alla quantità di idrocarburi andata perduta. L'amministrazione ha respinto tale domanda, ritenendo che il gestore non soddisfacesse le condizioni per poter invocare la forza maggiore.

---

[42](#) Sentenza Latvijas Dzēlceļš (punto 63).

---

[43](#) V. paragrafo 41 delle presenti conclusioni.

---

[44](#) Sentenza del 17 settembre 2020, Compagnie des pêches de Saint-Malo (C-212/19, EU:C:2020:726, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

---

[45](#) Ibidem, paragrafo 28.

---

[46](#) Al punto 52 della sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa (C-95/19, EU:C:2021:128), la Corte ha statuito quanto segue: «Pertanto, il legislatore dell'Unione ha conferito un ruolo centrale al depositario autorizzato, nell'ambito della procedura di circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e sottoposti ad un regime sospensivo, il che si traduce in un regime di responsabilità per tutti i rischi inerenti a tale circolazione. Detto depositario è, di conseguenza, designato come soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione, che determini l'esigibilità di tali diritti, sia stata commessa nel corso della circolazione di detti prodotti. Tale responsabilità è, inoltre, di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica».

---

[47](#) In particolare, essa non potrebbe costituire un'«autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro» ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 4, della direttiva 2018/118 poiché, come spiegato al paragrafo 67 delle presenti conclusioni, detta autorizzazione deve essere concessa ex ante, per permettere il verificarsi di un evento futuro.