



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

19 dicembre 2024*

«Rinvio pregiudiziale – Accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 36, paragrafo 1 – Acquisto online di prodotti sottoposti ad accisa in un altro Stato membro – Trasporto da parte di un trasportatore raccomandato dal venditore – Normativa nazionale che considera il venditore come debitore dell'accisa esigibile nello Stato membro di destinazione»

Nella causa C-596/23 [Pohjanri]ⁱ,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia), con decisione del 26 settembre 2023, pervenuta in cancelleria il 26 settembre 2023, nel procedimento promosso da

B UG,

con l'intervento di:

Veronsaajien oikeudenvaltavaltayksikkö,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da C. Lycourgos, presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, S. Rodin (relatore) e O. Spineanu-Matei, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per B UG, da P. Snell, oikeustieteen kandidaatti;
- per il governo finlandese, da H. Leppo, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da M. Björkland e I. Söderlund, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il finlandese.

ⁱ Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 settembre 2024,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 36, paragrafo 1, 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 (GU 2009, L 9, pag. 12).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un ricorso di annullamento di un avviso di accertamento con il quale la Verohallinto (Amministrazione fiscale, Finlandia) ha imposto alla B UG, società tedesca, il pagamento di accise sull'alcol e sulle bevande alcoliche e di una sanzione fiscale per un importo totale pari a EUR 1 645,83.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2008/118

- 3 Pur essendo stata abrogata, con effetto dal 13 febbraio 2023, dalla direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio, del 19 dicembre 2019, che stabilisce il regime generale delle accise (GU 2020, L 58, pag. 4), le disposizioni della direttiva 2008/118 sono applicabili, alla luce della data dei fatti di cui al procedimento principale.
- 4 Il capo II della direttiva 2008/118, intitolato «Esigibilità, rimborso, esenzione dall'accisa», includeva l'articolo 7 di tale direttiva, il cui paragrafo 1 era così formulato:
«L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo».
- 5 Il capo V di tale direttiva, intitolato «Circolazione e tassazione dei prodotti sottoposti ad accisa dopo l'immissione in consumo», conteneva un articolo 32, a sua volta intitolato «Acquisto da parte di privati», il quale disponeva, al paragrafo 1:
«L'accisa sui prodotti sottoposti ad accisa acquistati da un privato per uso personale e trasportati dal medesimo da uno Stato membro in un altro Stato membro è applicata soltanto nello Stato membro in cui i prodotti sono acquistati».
- 6 Tale capo V conteneva l'articolo 36 della direttiva 2008/118, intitolato «Vendite a distanza», il quale prevedeva, ai paragrafi da 1 a 3:
«1. I prodotti sottoposti ad accisa già immessi in consumo in uno Stato membro che sono acquistati da una persona, diversa da un depositario autorizzato o un destinatario registrato, stabilita in un altro Stato membro che non esercita un'attività economica indipendente e sono spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto sono sottoposti ad accisa nello Stato membro di destinazione.

Ai fini del presente articolo, per “Stato membro di destinazione” si intende lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto.

2. Nel caso di cui al paragrafo 1, l'accisa diventa esigibile nello Stato membro di destinazione al momento della consegna dei prodotti sottoposti ad accisa. Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa che deve essere applicata sono quelle in vigore alla data dell'esigibilità.

L'accisa è corrisposta secondo la procedura stabilita dallo Stato membro di destinazione.

3. Il debitore dell'accisa esigibile nello Stato membro di destinazione è il venditore.

Lo Stato membro di destinazione può tuttavia prevedere che il debitore sia un rappresentante fiscale, stabilito nello Stato membro di destinazione e riconosciuto dalle autorità competenti di tale Stato membro o, nei casi in cui il venditore non ha osservato la disposizione di cui al paragrafo 4, lettera a), il destinatario dei prodotti sottoposti ad accisa».

Direttiva 92/12/CEE

- 7 L'articolo 10 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), disponeva, ai paragrafi 1 e 2:

«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, per “Stato membro di destinazione” si intende 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».

Diritto finlandese

- 8 La direttiva 2008/118 è stata recepita in Finlandia con la valmisteverotuslaki (182/2010) [legge in materia di accise (182/2010)] (in prosieguo: la «legge in materia di accise»). Nel procedimento principale, tale legge trova applicazione nella versione vigente nel 2020.
- 9 Ai sensi dell'articolo 1, secondo comma, della legge in materia di accise, quest'ultima si applica, in particolare, alla riscossione delle accise su alcol e bevande alcoliche, salvo quanto diversamente previsto nella pertinente legge speciale.
- 10 Ai fini della legge in materia di accise, l'articolo 6, punto 11, di quest'ultima definisce «vendita a distanza» una vendita nell'ambito della quale una persona diversa da un depositario autorizzato, da un destinatario registrato o da un destinatario provvisoriamente registrato, stabilita in

Finlandia e che non esercita un'attività economica indipendente, ha acquistato prodotti sottoposti ad accisa immessi in consumo in un altro Stato membro, spediti o trasportati in Finlandia direttamente o indirettamente dal venditore a distanza o per suo conto.

- 11 L'articolo 72, primo comma, della legge in materia di accise prevede che l'accisa non venga riscossa sui prodotti immessi in consumo in un altro Stato membro se essi sono acquistati da un privato per uso personale e trasportati dal medesimo in Finlandia.
- 12 L'articolo 74, primo comma, di tale legge stabilisce che, quando un privato acquista, con modalità diverse da quelle di cui all'articolo 72 della suddetta legge o nel quadro di una vendita a distanza, prodotti sottoposti ad accisa provenienti da un altro Stato membro per uso personale e tali prodotti sono trasportati in Finlandia da un altro privato o da un imprenditore commerciale, debitore dell'accisa è il privato acquirente. Tale disposizione precisa che chi partecipa alla spedizione di detti prodotti o ne è in possesso in Finlandia risponde anche dell'accisa dovuta dal privato che ha acquistato i prodotti sottoposti ad accisa, come se si trattasse di un proprio debito fiscale.
- 13 L'articolo 79, primo comma, della legge in materia di accise enuncia che l'accisa è riscossa sui prodotti che vengono venduti in Finlandia nel quadro di una vendita a distanza. L'articolo 79, secondo comma, di tale legge prevede che il venditore a distanza è debitore dell'accisa e che, se il venditore a distanza ha un sostituto d'imposta, quest'ultimo gli subentra quale soggetto debitore di detta accisa, ed il venditore a distanza risponde dell'accisa dovuta dal sostituto d'imposta come se si trattasse di un proprio debito fiscale. L'articolo 79, terzo comma, di detta legge dispone che l'accisa diviene esigibile quando i prodotti sottoposti ad accisa vengono consegnati in Finlandia e tale accisa deve essere versata in conformità alle disposizioni vigenti il giorno della consegna.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 14 La società B UG gestiva un sito Internet, disponibile anche in lingua finlandese, mediante il quale i suoi clienti potevano acquistare alcolici o superalcolici di diverse marche.
- 15 Il 20 aprile 2020 le autorità doganali finlandesi hanno sequestrato una partita di bevande alcoliche che erano state vendute dalla B UG ad un privato residente in Finlandia e spedite dalla Germania a tale privato. Le bevande alcoliche di cui trattasi sono state sequestrate sulla base dell'articolo 103 della legge in materia di accise, al fine di stabilire se le disposizioni di detta legge fossero state rispettate in occasione della loro importazione.
- 16 L'amministrazione finanziaria ha chiesto a tale acquirente di fornire spiegazioni sulle modalità di effettuazione dell'ordine e sull'organizzazione del trasporto di tali bevande verso la Finlandia.
- 17 In base a quanto spiegato da detto acquirente il 25 giugno 2020, all'atto dell'effettuazione dell'ordine sul sito Internet di B UG è comparsa una pubblicità per i servizi di trasporto delle società X, Y e Z. Nel corso dell'acquisto, il peso totale dei prodotti ordinati ed il costo del trasporto venivano aggiornati ogniqualvolta venivano aggiunte bevande all'ordine. Una volta effettuato il pagamento del prezzo delle bevande acquistate, sul sito Internet della B UG è comparso un richiamo all'organizzazione del trasporto. Tale richiamo conteneva, in base alle informazioni fornite da detto acquirente, alcuni link diretti ai siti Internet dei fornitori di servizi di trasporto. È stato lo stesso acquirente a scegliere di affidare il trasporto dei prodotti ordinati all'impresa X. Cliccando il link intitolato «X», contenuto nel negozio online della B UG, egli è

stato reindirizzato verso il sito Internet della società X. Su tale sito, l'acquirente ha indicato i propri dati di contatto, ma non ha fornito alcuna informazione in merito al suo ordine. Egli ha pagato il trasporto direttamente alla società X sul sito Internet di quest'ultima.

- 18 L'amministrazione finanziaria ha prodotto due schermate di pagine del sito Internet della B UG, una del 16 giugno 2020, contenente alcune spiegazioni sulle modalità di consegna, e l'altra del 24 giugno 2020, recante le condizioni di consegna. Da tali schermate risulterebbe che la B UG non organizza essa stessa il trasporto dei prodotti che commercializza, ma offre ai suoi clienti la possibilità di ritirare i loro ordini in un deposito situato in Germania o di scegliere un vettore a tal fine, essendo taluni vettori menzionati a tale titolo sul sito Internet della B UG. Inoltre, dette schermate rivelerebbero che la società di cui trattasi ha precisato ai suoi clienti che essi sono tenuti al pagamento di imposte in Finlandia.
- 19 Con avviso di accertamento del 21 agosto 2020, l'amministrazione finanziaria ha imposto alla B UG, per le bevande alcoliche sequestrate il giorno precedente, il pagamento dell'accisa su alcol e bevande alcoliche e di una sanzione fiscale per complessivi EUR 1 645,83. Essa ha considerato che le bevande alcoliche in questione erano state inviate o trasportate in Finlandia direttamente o indirettamente dalla suddetta società o per suo conto e che, di conseguenza, detta società aveva agito quale venditore a distanza ed era tenuta a versare le accise in Finlandia.
- 20 La B UG ha presentato reclamo avverso tale avviso di accertamento dinanzi all'amministrazione finanziaria. Con decisione del 1° giugno 2021, quest'ultima ha respinto tale reclamo.
- 21 La B UG ha impugnato la decisione dell'amministrazione finanziaria del 1° giugno 2021 dinanzi allo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia), giudice del rinvio, chiedendo l'annullamento di detta decisione e di tutte le accise su alcol e bevande alcoliche ad essa imposte.
- 22 Il giudice del rinvio si chiede se la B UG abbia partecipato al trasporto delle bevande alcoliche che ha venduto mediante il proprio sito Internet, in modo da essere considerata tenuta a versare le accise in Finlandia in quanto venditore a distanza di tali bevande. Esso precisa che il privato che ha acquistato queste ultime in Germania le ha acquistate per proprio uso personale e ha pagato i costi di trasporto di dette bevande direttamente all'impresa di trasporto X.
- 23 A parere di tale giudice, la giurisprudenza della Corte non consente di determinare la maniera in cui occorra interpretare l'espressione «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto», di cui all'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118.
- 24 Detto giudice ritiene che, nella causa di cui è investito, esso debba valutare se la B UG abbia partecipato al trasporto delle bevande di cui trattasi in un altro Stato membro direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, tenuto conto del fatto che il sito Internet di tale società menziona diverse imprese di trasporto e fornisce informazioni sulle spese di trasporto sostenute dagli acquirenti. Inoltre, il medesimo giudice osserva che tale sito Internet conteneva link ai siti Internet delle imprese di trasporto menzionate e che, quando l'acquirente cliccava sul link corrispondente a una di tali imprese, le informazioni sulle merci da trasportare venivano automaticamente trasmesse dal sito Internet del venditore al sito Internet dell'impresa di trasporti scelta.

- 25 In tali circostanze, lo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se la direttiva 2008/118(...), in particolare l'articolo 36, relativo alle vendite a distanza, osti a un'interpretazione [delle disposizioni legislative nazionali pertinenti] secondo la quale un venditore di prodotti soggetti ad accisa, stabilito in un altro Stato membro, è coinvolto nel trasporto dei prodotti nello Stato membro di destinazione e deve essere ivi considerato come debitore dell'accisa a titolo di vendite a distanza per il solo fatto che il venditore induce l'acquirente sul proprio sito Internet ad avvalersi di una determinata impresa di trasporti.
 - 2) Se si possa ritenere che il venditore di prodotti soggetti ad accisa abbia spedito o trasportato, direttamente o indirettamente, prodotti in un altro Stato membro ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE e fosse debitore dell'imposta a titolo di vendite a distanza ai sensi della direttiva per il fatto che la sua pagina Internet (...) consiglia determinate imprese di trasporti e fornisce informazioni in merito ai conseguenti costi di trasporto per l'acquirente e che i costi di trasporto sono stati fatturati da un'impresa di trasporti, cui le informazioni in merito ai prodotti da trasportare sono state fornite senza l'intervento dell'acquirente. Se ai fini della risposta alla presente questione rilevi il fatto che l'acquirente ha stipulato con l'impresa di trasporti indicata sulla pagina Internet del venditore un distinto contratto di trasporto dei prodotti».

Sulle questioni pregiudiziali

- 26 Con le sue questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 debba essere interpretato nel senso che, nelle situazioni contemplate da tale disposizione, prodotti soggetti ad accisa devono essere considerati come «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto», cosicché detto venditore è debitore dell'accisa in tale altro Stato membro, quando agisce in modo da guidare la scelta, da parte dell'acquirente, della società incaricata della spedizione e/o del trasporto di tali prodotti raccomandando e facilitando l'intervento, a tal fine, di talune società che possono esserne incaricate.
- 27 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, l'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo.
- 28 Ciò premesso, come ricordato dall'avvocato generale al paragrafo 31 delle sue conclusioni, le disposizioni del capo V della direttiva 2008/118 riguardano le situazioni in cui, a seguito dell'immissione in consumo di un prodotto sottoposto ad accisa, quest'ultimo sia stato oggetto di circolazione all'interno dell'Unione europea. Fatte salve le situazioni specifiche di cui all'articolo 32 di detta direttiva, tali disposizioni rispondono all'esigenza di garantire il rispetto del principio di territorialità fiscale, secondo cui il pagamento dell'accisa deve avvenire nel paese di consumo effettivo, e di evitare la doppia imposizione del prodotto interessato.
- 29 Tra le suddette disposizioni figura l'articolo 36 di detta direttiva.
- 30 Ai sensi del paragrafo 1 di detto articolo, che disciplina la vendita a distanza, i prodotti sottoposti ad accisa già immessi in consumo in uno Stato membro, che sono acquistati da una persona diversa da un depositario autorizzato o da un destinatario registrato, stabilita in un altro Stato

membro e che non esercita un'attività economica indipendente, e sono spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto, sono sottoposti ad accisa nello Stato membro di destinazione.

- 31 Nel caso di specie, il giudice del rinvio cerca di stabilire se la situazione oggetto del procedimento principale costituisca una vendita a distanza, che presenti la particolarità che i prodotti di cui trattasi sono stati «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto», ai sensi di tale articolo 36, paragrafo 1.
- 32 A tal riguardo, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il sito Internet della società B UG, disponibile anche in lingua finlandese, consigliava agli acquirenti delle bevande alcoliche commercializzate tramite tale sito società di trasporti ivi identificate. Inoltre, detto sito Internet forniva informazioni sulle spese di trasporto a carico dell'acquirente deciso a rivolgersi ad una di tali società e conteneva un link al sito Internet di ciascuna di dette società in cui, dopo che l'acquirente avesse cliccato su uno di tali link, venivano trasmesse le informazioni in merito ai prodotti da trasportare senza intervento da parte di detto acquirente.
- 33 In tali circostanze, fatte salve le verifiche che il giudice del rinvio deve effettuare, il venditore agisce in modo da guidare la scelta, da parte dell'acquirente, della società incaricata della spedizione e/o del trasporto dei prodotti acquistati sul proprio sito internet.
- 34 Quando il venditore agisce in tal modo, occorre considerare quest'ultimo come partecipante in modo indiretto alla spedizione e/o al trasporto dei prodotti sottoposti ad accisa verso lo Stato membro di destinazione e, di conseguenza, debitore dell'accisa in tale Stato membro, in forza delle norme enunciate all'articolo 36, paragrafi da 1 a 3, della direttiva 2008/118.
- 35 Infatti, come risulta, in particolare, dall'impiego del termine «indirettamente» all'articolo 36, paragrafo 1, di detta direttiva, tale disposizione è stata redatta in modo da contemplare non solo l'ipotesi in cui il venditore esegua egli stesso la prestazione di trasporto e/o di spedizione, ma anche altre ipotesi, tra cui quella in cui il venditore gestisca indirettamente la spedizione e/o il trasporto offrendo al consumatore la possibilità di scegliere tra spedizionieri e/o vettori, che egli raccomanda.
- 36 Detta disposizione attesta dunque chiaramente che il legislatore dell'Unione è più interessato alla natura oggettiva delle operazioni negoziali che alla forma giuridica loro conferita (v., in tal senso, in relazione all'articolo 10, paragrafo 2, della direttiva 92/12, il cui contenuto era analogo a quello dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2018/118, sentenza del 2 aprile 1998, EMU Tabac e a., C-296/95, EU:C:1998:152, punto 46).
- 37 Ciò implica, come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 43 delle sue conclusioni, che l'espressione «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto» deve essere interpretata in modo tale che il pagamento dell'accisa rifletta la realtà economica dell'operazione, a prescindere da qualsiasi formalismo.
- 38 Pertanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 65 delle sue conclusioni, la circostanza che l'acquirente abbia concluso due contratti distinti, uno con il venditore e l'altro con la società di trasporto, è irrilevante al fine di valutare se la vendita a distanza di cui trattasi rientri o meno nella fattispecie di cui all'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118.

- 39 In considerazione dell'insieme delle suesposte osservazioni, occorre rispondere alle questioni pregiudiziali dichiarando che l'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che, nelle situazioni contemplate da tale disposizione, prodotti soggetti ad accisa devono essere considerati come «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto», cosicché detto venditore è debitore dell'accisa in tale altro Stato membro, quando agisce in modo da guidare la scelta, da parte dell'acquirente, della società incaricata della spedizione e/o del trasporto di tali prodotti raccomandando e facilitando l'intervento, a tal fine, di talune società che possono esserne incaricate.

Sulle spese

- 40 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 36, paragrafo 1, 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,

dev'essere interpretato nel senso che:

nelle situazioni contemplate da tale disposizione, prodotti soggetti ad accisa devono essere considerati come «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto», cosicché detto venditore è debitore dell'accisa in tale altro Stato membro, quando agisce in modo da guidare la scelta, da parte dell'acquirente, della società incaricata della spedizione e/o del trasporto di tali prodotti raccomandando e facilitando l'intervento, a tal fine, di talune società che possono esserne incaricate.

Firme