

## Versione anonimizzata

Traduzione

C-279/19 - 1

**Causa C-279/19**

**Domanda di pronuncia pregiudiziale**

**Data di deposito:**

3 aprile 2019

**Giudice del rinvio:**

Court of Appeal (Regno Unito)

**Data della decisione di rinvio:**

19 marzo 2019

**Ricorrenti:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

**Convenuto:**

WR

---

MARTEDÌ 19 MARZO 2019

**DINANZI ALLA COURT OF APPEAL (CORTE D'APPELLO, REGNO UNITO)**

[*omissis*]

**TRA**

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS

[*omissis*]

**APPELLANTE**

[*omissis*] - e-

WR

**APPELLATO**

IT

**NEL PROCEDIMENTO DI IMPUGNAZIONE** promosso dal ricorrente

**SENTITI** i legali del ricorrente e del convenuto

**SI DISPONE CHE:**

1. L'impugnazione dell'appellante contro la decisione dell'Upper Tribunal (Tribunale superiore, Regno Unito) riguardante la sanzione inflitta all'appellato conformemente all'allegato 41 del Finance Act 2008 (legge finanziaria per il 2008) è respinta.
2. Il procedimento d'impugnazione del ricorrente contro la decisione dell'Upper Tribunal (Tribunale superiore) riguardante l'accertamento dell'accisa da parte del ricorrente ai sensi dell'articolo 13, paragrafi 1 e 2, dell'Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 [regolamento del 2010 sui prodotti sottoposti ad accisa (deposito, circolazione e riscossione)] è rinviato in attesa della decisione da parte della Corte di giustizia dell'Unione europea in merito alla domanda di pronuncia pregiudiziale allegata alla presente ordinanza.
3. [omissis]

[omissis]

**DINANZI ALLA COURT OF APPEAL (CORTE D'APPELLO)**

[*omissis*]

**CIVIL DIVISION (SEZIONE CIVILE)**

**SUL PROCEDIMENTO D'IMPUGNAZIONE PROPOSTO DALL'UPPER TRIBUNAL (TRIBUNALE SUPERIORE, REGNO UNITO)**

**(TAX AND CHANCERY CHAMBER) (SEZIONE TRIBUTARIA E DEL PUBBLICO REGISTRO E DELLA CANCELLERIA)**

**TRA:**

**THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS**

**Appellante**

**e**

**WR**

**Appellato**

**DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE AI SENSI  
DELL'ARTICOLO 267 DEL TRATTATO SUL FUNZIONAMENTO  
DELL'UNIONE EUROPEA**

**QUESTIONI PREGIUDIZIALI**

1. Se sia debitore dell'accisa, ai sensi dell'articolo 33, paragrafo 3, della direttiva 2008/118/CE (in prosieguo: la «Direttiva»), la persona (in prosieguo: «P») che abbia il possesso materiale dei prodotti sottoposti ad accisa nel momento in cui l'accisa su detti prodotti diviene esigibile nello Stato membro B, nel caso in cui detta persona:
  - a non aveva alcun legittimo interesse né la proprietà effettiva dei beni sottoposti ad accisa;
  - b stava trasportando i prodotti sottoposti ad accisa, dietro pagamento di un compenso, per conto di terzi tra lo Stato membro A e lo Stato membro B; e
  - c sapeva che i prodotti in suo possesso erano sottoposti ad accisa, ma non sapeva e non aveva motivo di sospettare che l'accisa fosse

divenuta **[Or. 2]** esigibile nello Stato membro B, nel momento in cui l'accisa era divenuta in tal modo esigibile o prima di tale momento.

2. Se la risposta alla questione 1 sia diversa nel caso in cui P non sapesse che i prodotti in suo possesso erano sottoposti ad accisa.

### **Introduzione**

3. Il presente rinvio trae origine da un procedimento d'impugnazione relativo ad un accertamento dell'accisa effettuato dal Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (autorità tributaria e doganale del Regno Unito; in prosieguo: l'«HMRC») a carico di WR. I fatti rilevanti possono essere illustrati come segue:
4. Il 6 settembre 2013 un mezzo pesante, guidato da WR, veniva fermato al porto di Dover Eastern Docks, Dover, dai funzionari dell'UKBA (United Kingdom Border Agency, Agenzia per le frontiere del Regno Unito). Il mezzo pesante trasportava un carico di 26 pallet di birra. WR presentava ai funzionari dell'UKBA una CMR (lettera di vettura per trasporto via strada) su cui era riportato che i prodotti erano accompagnati da un documento amministrativo elettronico indicante il codice di riferimento amministrativo (ARC). La CMR indicava altresì che lo speditore era un deposito doganale in Germania e che la destinazione era la Seabrook Warehousing Ltd, un deposito doganale britannico. Di conseguenza, la documentazione era coerente con prodotti circolanti in regime di sospensione dall'accisa.
5. Tuttavia, emergeva che il codice ARC indicato sulla CMR era già stato utilizzato in occasione di una precedente spedizione di birra alla Seabrooks. Di conseguenza, contrariamente alla documentazione, il carico non era in regime di sospensione dall'accisa. Quindi, con l'arrivo dei prodotti nel Regno Unito, l'accisa era divenuta esigibile nel Regno Unito.
6. L'HMRC rilasciava a WR:
  - a un accertamento dell'accisa pari a GBP 22 779 ai sensi dell'articolo 13, paragrafi 1 e 2, dell'Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) [Prodotti soggetti ad accisa (regolamento sui punti di riscossione, detenzione circolazione)] 2010;
  - b una sanzione per un importo pari a GBP 4 897,48, conformemente all'allegato 41 del Finance Act 2008. **[Or. 3]**
7. WR impugnava l'accertamento dell'accisa (e la sanzione) dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), in prosieguo: il «FTT»]

**Il FTT**

8. Il FTT ha effettuato i seguenti accertamenti di fatto:

- a) WR è un autotrasportatore con esperienza, in precedenza dipendente di un'impresa di trasporto dal 2009 al 2013, poi divenuto autotrasportatore autonomo dal 2013 (registrato come tale presso le autorità fiscali solo nel 2015). Era pagato in contanti senza detrazioni (punto 43). Nel corso del 2014 ha accettato di lavorare per un'impresa, da lui conosciuta come «Kells», in cambio di GBP 250 alla settimana, per due o tre giorni di lavoro, e GBP 350-360 nel caso di un impegno lavorativo superiore. Non esisteva alcun contratto scritto ed era pagato in contanti, di persona oppure il denaro veniva nascosto al parcheggio dei mezzi affinché egli lo prelevasse (punto 44).
- b) WR doveva recarsi a un parcheggio di autocarri dove prelevava un rimorchio vuoto, che portava a un parcheggio sicuro a Calais, luogo in cui lo cambiava con un rimorchio carico di prodotti da introdurre nel Regno Unito. Dentro un cilindro su un lato del rimorchio trovava la documentazione per il carico, consistente in una CMR e una bolla di consegna, che esaminava per accertare la natura dei prodotti che trasportava e la loro destinazione (punto 45). Nell'ambiente in cui operava WR, questi accordi informali non erano da considerarsi insoliti per gli autotrasportatori ingaggiati occasionalmente (sia che le circostanze giustificassero tale conclusione sia che non la giustificassero), pagati in contanti, senza alcuna documentazione a sostegno degli accordi o alcun interesse ad identificare chi li ingaggiava e sconosciuti all'HMRC (punto 63).
- c) Il 6 settembre 2013 WR prelevava una partita di birra destinata ad un deposito d'accise: Seabrook, nel Regno Unito. Pertanto, WR era a conoscenza del fatto che il carico consisteva di prodotti sottoposti ad accisa. All'ingresso nel Regno Unito, veniva fermato dai funzionari dell'UK Border and Border Police Force. La CMR da lui mostrata aveva un codice di riferimento amministrativo ARC (punti 45-46). I funzionari dell'UK Border Force controllavano il sistema EMCS [Excise Movement and Control system] e riscontravano che il numero ARC [Or. 4] era relativo a una precedente partita di birra destinata allo stesso deposito (punto 47). I funzionari della Border Force sequestravano il veicolo e i prodotti sottoposti ad accisa. WR informava di quanto accaduto la persona che l'aveva incaricato di prelevare i prodotti, un tale «Des», e veniva recuperato a Dover. Riceveva la paga per la settimana e poi non aveva più contatti con Des.
- d) WR non aveva intenzionalmente concorso al tentativo di contrabbando. Era soggetto al controllo da parte di coloro che gestivano il contrabbando dei prodotti ed erano quelle persone che

avevano il diritto legale e di fatto di esercitare il controllo sui prodotti nel momento in cui sono stati sequestrati. WR non aveva alcun interesse proprio nei prodotti e il suo unico interesse era quello di seguire le istruzioni per il prelievo e la consegna degli stessi ed essere retribuito in misura modesta per i suoi servizi. Non era nemmeno proprietario del veicolo. Non è possibile individuare chi fossero i mandanti del tentativo di contrabbando che vi hanno concorso consapevolmente (punto 58).

- e) L'unica informazione di cui WR disponeva si trovava nella documentazione che riceveva al momento del prelievo dei prodotti e, in base al contenuto figurante sulla stessa, corrispondeva alla circolazione di prodotti in regime di valida sospensione dell'accisa. WR non aveva alcuno strumento per verificare se il codice ARC indicato sulla CMR fosse già stato utilizzato o meno (punto 61). Non vi era nulla nel contenuto della documentazione che potesse insospettirlo e non aveva modo di accedere al sistema EMCS (punto 62).
  - f) Di conseguenza, WR doveva essere considerato un «innocent agent» (agente incolpevole) (punto 64);
  - g) L'HMRC non effettuava alcun tentativo concreto di scoprire il proprietario del veicolo o chi si celasse dietro il tentativo di contrabbando (punti 52 e 58).
9. Il FTT ha preso in considerazione i precedenti giurisprudenziali nazionali, compresa la sentenza della Court of Appeal nella causa Taylor and Wood c. R [2013], EWCA Crim 1151, e ha concluso:
- a) un «innocent agent» (agente incolpevole) che ha il possesso materiale dei prodotti di contrabbando non deve essere considerato come «detentore» dei prodotti ai sensi dell'articolo 13, punto 38; [**Or. 5**]
  - b) *«la conoscenza effettiva o implicita del possesso materiale dei prodotti di contrabbando potrebbe essere sufficiente per costituire “detenzione” (...) e far perdere al soggetto lo status di “innocent agent” (agente incolpevole) (punto 38)»;*
  - c) WR era un «innocent agent» (agente incolpevole) e pertanto non si poteva affermare che fosse il «detentore» dei prodotti né che stesse «effettuando la fornitura dei prodotti » ai sensi dell'articolo 13 (punti da 60 a 64);
  - d) *«L'attribuzione della responsabilità in capo a WR nelle circostanze accertate solleverebbe gravi problemi di compatibilità con gli obiettivi della normativa».* (punti da 60 a 64);

10. Il FTT ha accolto il ricorso di WR e annullato l'accertamento dell'accisa (nonché la sanzione).
11. L'HMRC ha impugnato la decisione del FTT dinanzi all'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro e della cancelleria)]. L'impugnazione non mirava a contestare gli accertamenti di fatto del FTT.

**L'Upper Tribunal (Tribunale superiore)**

12. L'8 dicembre 2017 l'Upper Tribunal (Tribunale superiore) ha respinto l'impugnazione dell'HMRC affermando, nella parte pertinente:
  - a) *«Gli accertamenti di fatto del FTT non sono oggetto di impugnazione, né potrebbero esserlo. Ne consegue che il presente ricorso in appello è basato sul fatto che WR non aveva una conoscenza effettiva né implicita del tentativo di contrabbando».* (punto 16)
  - b) *«le nozioni di “fornitura” e “detenzione”, come risultano all'articolo 13, sono nozioni che figurano nella direttiva (e nella precedente direttiva 92/12). Esse rappresentano concetti indipendenti di diritto dell'Unione europea, e devono assumere un significato conforme alle norme dell'Unione».* (punto 50).
  - c) *«La Court of Appeal [nelle sentenze Taylor & Wood e Tatham] ha confermato che una persona priva di conoscenze effettive e implicite non “detiene” le merci ai fini del regolamento. Questo per riconoscere che le nozioni ampie [Or. 6] sono soggette a un'eccezione per chi risulta essere un “innocent agent”(agente incolpevole)».* (punto 51).
  - d) *L'eccezione dell'«innocent agent» (agente incolpevole) esenta da responsabilità chi non ha una conoscenza effettiva o implicita del fatto che i prodotti che sta trasportando sono prodotti soggetti ad accisa (che però non è stata pagata) (v. punto 54 e 55).*
  - e) *«Non accettiamo che sia equo, proporzionato o ragionevole attribuire la responsabilità dell'accisa evasa agli autotrasportatori che vengono trovati in possesso dei prodotti nel momento in cui l'evasione viene scoperta, ma che non hanno alcun coinvolgimento o conoscenza dell'azione delittuosa; non sono consapevoli del fatto che l'imposta è stata evasa sui beni che stanno trasportando, né si può affermare che avrebbero dovuto esserne a conoscenza. L'attribuzione della responsabilità ai suddetti conducenti semplicemente perché sono in possesso dei prodotti nel momento in cui la frode viene scoperta, ma non hanno conoscenza dei fatti pregressi o delle intenzioni, non è né equa né proporzionata».* (punto 57)

- f) L'attribuzione della responsabilità a carico degli «innocent agents» (agenti incolpevoli) sarebbe contraria alla direttiva e alla legislazione nazionale (punto 58).
13. L'HMRC ha impugnato la decisione dell'Upper Tribunal (Tribunale superiore) dinanzi alla Court of Appeal (Corte d'Appello).

### **La Court of Appeal (Corte d'Appello)**

14. La Court of Appeal (Corte d'Appello) ha affermato che la questione se un autotrasportatore privo di interesse nei prodotti e ignaro, o privo di motivi per credere, che i prodotti fossero sottoposti ad accisa, sia debitore dell'accisa ai sensi della Direttiva, non è «acte clair» e, pertanto, dovrebbe essere sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea affinché si pronunci in via pregiudiziale. Di conseguenza, il procedimento relativo al ricorso dell'HMRC contro la decisione dell'Upper Tribunal (Tribunale superiore) che conferma la decisione del FTT che annulla l'accertamento dell'accisa è stato rinviato.
15. La Court of Appeal (Corte d'Appello) ha respinto il ricorso dell'HMRC avverso la decisione dell'Upper Tribunal (Tribunale superiore) per quanto riguarda la sanzione inflitta ai sensi dell'allegato 4 del Finance Act 2008. [Or. 7]
16. Le motivazioni della Court of Appeal (Corte d'Appello) sono enunciate nella sentenza del 19 marzo 2019.

### **Normativa nazionale**

17. L'articolo 13 dell'Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 prevede, nella parte pertinente:
- 1) *Se i prodotti sottoposti ad accisa già immessi in consumo in un altro Stato membro sono detenuti per scopi commerciali nel Regno Unito per esservi forniti o utilizzati, il momento della riscossione dell'accisa è il momento in cui tali merci sono inizialmente detenute.*
  - 2) *A seconda dei casi di cui al punto 1), il debitore dell'accisa è:*
    - a) *colui che effettua la consegna dei prodotti;*
    - b) *colui che detiene i prodotti per la consegna; oppure*
    - c) *colui a cui i prodotti sono consegnati.*

### **Disposizioni di diritto dell'Unione rilevanti**

18. L'articolo 33, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio così dispone nella parte che qui rileva:

1. *Fatto salvo l'articolo 36, paragrafo 1, se i prodotti sottoposti ad accisa già immessi in consumo in uno Stato membro sono detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro per esservi forniti o utilizzati, essi sono sottoposti ad accisa e l'accisa diventa esigibile in quest'ultimo Stato membro.*

*Ai fini del presente articolo, per «detenzione per scopi commerciali» s'intende la detenzione di prodotti sottoposti ad accisa da parte di un soggetto diverso da un privato o da parte di un privato per scopi diversi dal suo uso personale e da esso trasportati, in conformità dell'articolo 32.*

2. *Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa da applicare sono quelle in vigore alla data in cui l'accisa diviene esigibile in tale ultimo Stato membro.*
3. *Il debitore dell'accisa divenuta esigibile è, a seconda dei casi menzionati nel paragrafo 1, la persona che effettua [Or. 8] la fornitura o che detiene i prodotti destinati ad essere forniti o alla quale i prodotti sono forniti nell'altro Stato membro.*

### **Giurisprudenza nazionale**

19. Nella sentenza R c. Tatham [2014] EWCA Crim 226, la Court of Appeal (Corte d'Appello), al punto 23, ha esaminato la decisione della Corte nella sentenza R c. Taylor and Wood [2013] EWCA Crim 1151, e ha confermato che detta sentenza sosteneva l'assunto secondo cui *«un corriere o una persona avente il possesso materiale e privo della conoscenza effettiva e implicita dei prodotti o dell'imposta dovuta su di essi, non può essere un "detentore"»*. (corsivo aggiunto).
20. Al punto 39 della sentenza Taylor and Wood, la Court of Appeal (Corte d'Appello) ha dichiarato:

*«Per gli stessi motivi già elaborati nell'interpretazione dell'articolo 13, paragrafo 1), dei Regulations 2001, sia la formulazione che la finalità dell'articolo 7, paragrafo 3 [il predecessore dell'articolo 33 della direttiva] corroborano fortemente la conclusione che il debitore dell'accisa dovrebbe essere chi ha il controllo di fatto e di diritto nel momento in cui l'accisa diviene esigibile. Tale conclusione è tanto più convincente se la persona che ha il possesso effettivo non conosce, e non ha motivo di conoscere, la natura (occulta) dei prodotti trasportati in quanto parte di un atto fraudolento del quale non è parte. Cercare di attribuire la responsabilità a "innocent agents" come Heijboer o Yeardley, anziché ai ricorrenti, non gioverebbe a promuovere né gli obiettivi della direttiva né quelli del regolamento».*

## **Sintesi degli argomenti delle parti**

### **WR [Or. 9]**

21. L'appellato sostiene che [detto] approccio dell'Upper Tribunal (Tribunale superiore) [e della Court of Appeal (Corte d'Appello) nelle sentenze Tatham e Taylor & Wood] (ossia che chi non ha alcun interesse nei prodotti trasportati e non è consapevole — né ha motivo di credere — che i prodotti sono gravati da imposta inevasa non deve essere tenuto a pagare l'accisa esigibile su tali prodotti) è coerente con la ratio e la finalità della Direttiva e con i principi generali del diritto dell'Unione (in particolare di proporzionalità ed equità).
22. La Direttiva mira a garantire l'esistenza di un sistema a livello comunitario che consenta di imporre e di riscuotere correttamente le accise, anche quando i prodotti circolano tra gli Stati membri. Tuttavia, nessuna disposizione della Direttiva indica che dette imposte debbano gravare su chi non ha alcun interesse nei prodotti trasportati e non sa (né ha motivo di credere) che i prodotti sono gravati da imposta inevasa. Detta interpretazione non sarebbe idonea né necessaria a garantire gli obiettivi perseguiti dalla Direttiva e sarebbe pertanto in contrasto con il principio di proporzionalità (v. sentenza del 13 novembre 1990, Fedesa, C-331/88, EU:C:1990:391, punto 13). Inoltre, comporterebbe il rischio di provocare caos commerciale. Significherebbe che un autista fattorino (che ad esempio lavora per DHL) che abbia prelevato una cassetta di vino al punto A e l'abbia consegnata al punto B (semplicemente perché sapeva o avrebbe dovuto sapere dalle etichette sul collo che questo conteneva vino) sarebbe debitore dell'accisa (e dovrebbe pagare una sanzione) se risultasse che l'accisa su quella cassetta non è stata pagata.
23. Inoltre, la Direttiva contiene disposizioni specifiche in relazione ai «movimenti irregolari» dei prodotti sottoposti ad accisa. In particolare, l'articolo 38 impone la responsabilità per gli obblighi derivanti da un'irregolarità a carico di «qualsiasi [...] persona che abbia partecipato all'irregolarità». Si afferma che per «partecipante» si deve intendere una persona che era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, dell'irregolarità, il che suggerisce una qualche forma di atto consapevole in relazione alla stessa. Un simile approccio sarebbe coerente con quello della Corte di giustizia dell'Unione europea sostenuto nella giurisprudenza sulle imposte assolute a monte, v. sentenza [del 6 luglio 2006], Kittel/Belgio, C-439/04. Come ha rilevato il FTT nella sentenza Williams c. HMRC [2015] UKITF 0330 (TC), punto 103, ciò induce a ritenere che, nel caso di persone che non hanno alcun interesse nei prodotti, la responsabilità debba essere attribuita solo a coloro che abbiano conoscenza effettiva o implicita della loro partecipazione a un'irregolarità. **[Or. 10]**

**L'HMRC**

24. L'HMRC afferma che le parole di cui agli articoli 8 e 33 della direttiva sono chiare [e che] alle espressioni «detenere» o «effettuare la fornitura» dovrebbe essere attribuito il loro significato normale.
25. Attribuendo alle parole di cui agli articoli 8 e 33, il loro significato normale, l'oggetto e lo scopo della direttiva [sono] soddisfatti, vale a dire: garantire a) che la responsabilità sia armonizzata in tutta l'Unione europea per quanto riguarda i prodotti immessi in consumo sui quali è stata evasa l'accisa e b) che in qualche luogo sia pagata l'accisa su detti prodotti.
26. A tale riguardo, l'HMRC sostiene che si faciliterebbe l'evasione delle accise se la legislazione nazionale escludesse la responsabilità sui prodotti detenuti o consegnati da «innocent agents», vale a dire da persone che detengono o consegnano prodotti sottoposti ad accisa, e dei quali non si può dimostrare che abbiano una conoscenza effettiva o implicita del fatto che i prodotti sono oggetto di contrabbando. Questo perché le persone impiegate per trasportare i prodotti possono essere impiegate senza che conoscano o siano in grado di identificare il proprietario dei prodotti o l'identità di coloro che concorrono nelle attività di contrabbando.
27. Di conseguenza, l'unico modo per conseguire l'oggetto e la finalità della Direttiva è quello di attribuire alle espressioni «detenere» e «effettuare la fornitura» il loro normale significato.

DOCUMENTO DIVERSO