

Causa C-596/23 [Pohjanri] ⁱ**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito**

26 settembre 2023

Giudice del rinvio:

Helsingin hallinto-oikeus (Finlandia)

Data della decisione di rinvio:

26 settembre 2023

Ricorrente:

B UG

Altre parti:

Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikkö (ente dell'amministrazione finanziaria incaricato della tutela dei diritti dei percettori d'imposta)

HELSINGIN HALLINTO-OIKEUS**DECISIONE****NON****DEFINITIVA**

(omissis)

26 settembre 2023 (omissis)

**Oggetto del
procedimento**

Domanda di pronuncia pregiudiziale presentata alla Corte di giustizia ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea

Ricorrente

B UG

Parte sentita

Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikkö

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

Decisione controversa Avviso di accertamento di accise dell'amministrazione finanziaria, del 1° giugno 2021 (...) (omissis)

Problema

- 1 Nel procedimento principale pendente dinanzi allo Hallinto-oikeus, relativo all'accisa sulle bevande alcoliche, occorre decidere se l'amministrazione finanziaria fosse legittimata a riscuotere in capo a un'impresa con sede in Germania le accise su alcole e bevande alcoliche, oltre a una maggiorazione fiscale, per il fatto che l'impresa sarebbe assoggettata ad imposizione in Finlandia quale venditore a distanza, in quanto coinvolta nell'organizzazione del trasporto delle bevande alcoliche vendute attraverso il suo sito Internet.
- 2 Nell'ambito della presente causa va stabilito se un requisito previsto nei lavori preparatori nazionali, secondo cui il venditore deve versare l'accisa sulle vendite a distanza se, sul proprio sito Internet, induce l'acquirente a servirsi di una determinata impresa di trasporti, sia incompatibile con la direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE. Il procedimento concerne, in particolare, l'interpretazione dell'articolo 36, paragrafo 1, di detta direttiva.

Oggetto del procedimento e fatti rilevanti ai fini della decisione

- 3 La B UG, avente la propria sede in Germania (in prosieguo, anche: l'«Impresa»), gestisce un sito Internet denominato (...), attraverso il quale i clienti possono acquistare in un negozio online alcolici e superalcolici di diverse marche. Il finlandese può essere selezionato quale lingua del sito Internet (...).
- 4 Il 20 aprile 2020 l'Agenzia delle Dogane sequestrava in Finlandia una spedizione di alcolici composta da diverse bevande alcoliche, inviata dall'Impresa dalla Germania verso la Finlandia e diretta a un privato, A. La spedizione veniva sequestrata sulla base dell'articolo 103 della Valmisteverotuslaki (legge finlandese in materia di accise), al fine di stabilire se l'importazione delle bevande alcoliche fosse avvenuta nel rispetto delle disposizioni di detta legge.
- 5 L'amministrazione finanziaria invitava A, vale a dire l'acquirente che aveva effettuato l'ordine sul sito Internet dell'Impresa, a fornire informazioni sulle modalità di effettuazione dell'ordine e sull'organizzazione del trasporto. In base alla dichiarazione resa da A il 25 giugno 2020, all'atto dell'effettuazione dell'ordine nel negozio online dell'Impresa venivano pubblicizzati i servizi di trasporto delle imprese X, Y e Z. Nell'effettuare l'ordine, sul sito Internet dell'Impresa il peso dei prodotti ordinati e il costo del trasporto venivano aggiornati ogniqualvolta veniva aggiunto un prodotto al carrello della spesa. Una volta effettuato il pagamento dell'ordine di bevande alcoliche, sul sito Internet compariva una richiesta di procedere all'organizzazione del trasporto e, in base

alle informazioni fornite da A, la pagina conteneva dei link diretti alle pagine Internet dei fornitori di servizi di trasporto. A sceglieva di affidare il trasporto dei prodotti ordinati all'impresa X. Cliccando il link «X», A veniva reindirizzato direttamente sul sito Internet di X dove inseriva sì i propri dati di contatto, ma nessuna informazione in merito al suo ordine, ad esempio, il relativo numero. A pagava la quota relativa al trasporto sul sito Internet di X direttamente a quest'ultimo.

- 6 L'amministrazione finanziaria produceva uno screenshot della pagina Internet della B UG del 16 giugno 2020, contenente alcune spiegazioni sulle modalità di consegna (...). Ivi si può leggere, in particolare, quanto segue:

«Tipologia di spedizione

Il cliente deve occuparsi in proprio del trasporto in Finlandia. Inserisca il Suo indirizzo. Riceverà poi informazioni aggiuntive sull'organizzazione del trasporto. Consigliamo le seguenti imprese di trasporto:

X a partire da EUR 26,00»

- 7 L'amministrazione finanziaria produceva, inoltre, uno screenshot del 24 giugno 2020, recante le condizioni di spedizione contenute nella pagina Internet dell'Impresa (...), in cui si dice, in particolare, quanto segue:

«Condizioni di trasporto

Vendiamo tutti i nostri prodotti in Germania, franco magazzino.

Non organizziamo il trasporto, di cui è responsabile il cliente stesso. Lei può, ad esempio, avvalersi dei servizi di X. Dopo aver aggiunto al carrello della spesa i prodotti da Lei ordinati, il calcolatore delle spese di trasporto di X indicherà il prezzo per il trasporto sia per la spedizione di pacchi, che per la spedizione di pallet.

(...)

Tempi di consegna

I pacchi arrivano in Finlandia 5-7 giorni dopo il ritiro. Il ritiro avviene presso di noi nei giorni lavorativi. X Le invierà un numero di tracciabilità con cui potrà seguire il percorso dei Suoi pacchi.

Le spedizioni di pallet arrivano in Finlandia circa 7-10 giorni dopo il ritiro. X ritira i pallet 2-3 volte la settimana.

Può chiedere un preventivo per il trasporto anche a un'altra impresa.

La preghiamo di comunicarci se ritirerà personalmente le bevande o se il ritiro avverrà a cura di un'impresa di trasporti. L'elaborazione dell'ordine da parte nostra inizierà una volta ricevuta tale comunicazione.

(...)

Imposte in Finlandia

Il cliente deve occuparsi in proprio del versamento delle imposte. Informazioni al riguardo sono reperibili sulla pagina Internet dell'Agenzia delle Dogane o della Valvira (Autorità di vigilanza nel settore sociale e sanitario)».

- 8 Con l'avviso di accertamento del 21 agosto 2020, l'amministrazione finanziaria liquidava a carico di B UG, per le bevande alcoliche sequestrate in data 20 aprile 2020, le tasse su alcole e bevande alcoliche, una maggiorazione fiscale e una penale per complessivi EUR 1 645,83. Sulla base delle informazioni acquisite nel corso del procedimento, essa accertava che i prodotti sarebbero stati inviati o trasportati in Finlandia direttamente o indirettamente dall'Impresa o per suo conto. A parere dell'amministrazione finanziaria, l'Impresa aveva, in tal modo, agito quale venditore a distanza ed era tenuta a versare le accise in Finlandia.
- 9 La B UG proponeva reclamo avverso l'avviso di accertamento dinanzi all'amministrazione finanziaria.
- 10 Con decisione del 1° giugno 2021, l'amministrazione finanziaria respingeva il reclamo della B UG.
- 11 La B UG impugnava la decisione dell'amministrazione finanziaria del 1° giugno 2021 dinanzi allo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki). Essa chiedeva, in particolare, l'annullamento della decisione dell'amministrazione finanziaria e la revoca di tutti gli oneri tributari su alcole e bevande alcoliche liquidate a suo carico.

Sintesi degli argomenti più rilevanti delle parti

- 12 La B UG ritiene di non dover essere considerata, in questo contesto, come una venditrice a distanza. Essa non sarebbe stata effettivamente coinvolta nell'organizzazione del trasporto delle merci sottoposte ad accisa e non avrebbe nemmeno indotto, sulla propria pagina Internet, l'acquirente a servirsi di una determinata impresa di trasporti, né avrebbe operato da intermediario tra acquirente e impresa di trasporti. Il rapporto contrattuale si sarebbe instaurato tra l'impresa di trasporti e l'acquirente. Il diritto di proprietà sui prodotti e il rischio si sarebbero trasferiti dal venditore in capo all'acquirente in Germania, all'atto della consegna dei prodotti dal venditore all'impresa di trasporti scelta dall'acquirente. Sulla sua pagina Internet sarebbero indicate tre imprese di trasporti a titolo di esempio e sarebbe chiaramente specificato che i clienti scelgono in autonomia il prestatore di servizi. Circa 20 diverse imprese di trasporti avrebbero ritirato i

prodotti nel suo magazzino e non si potrebbe ritenere che essa abbia indotto i propri clienti ad incaricare una determinata impresa di trasporti. Il calcolatore delle spese di trasporto sulla pagina Internet avrebbe costituito unicamente uno strumento di supporto per consentire ai clienti di stimare la capacità di trasporto e i possibili costi del trasporto.

- 13 La B UG osserva, altresì, di non aver inoltrato alcuna informazione alle imprese di trasporti e di non aver scambiato alcuna informazione con l'impresa incaricata. Il link alla pagina Internet del fornitore di servizi di trasporto, presente sulla sua pagina Internet, non comproverebbe un suo coinvolgimento nell'organizzazione del trasporto dei prodotti. Inoltre, la sua pagina Internet avrebbe contenuto link a più di un'impresa di trasporti. Su detta pagina sarebbe espressamente precisato che il cliente deve occuparsi personalmente del versamento delle imposte in Finlandia e che ulteriori informazioni sarebbero reperibili sulla pagina Internet dell'Agenzia delle Dogane finlandese e della Valvira (un'autorità finlandese). All'atto dell'acquisto dei suoi prodotti, l'acquirente avrebbe saputo di dover versare - in Finlandia - determinate imposte per i prodotti spediti in tale paese. Alla luce del prezzo fatturato al cliente, sarebbe evidente che quest'ultimo avrebbe dovuto comprendere che il prezzo dei prodotti non conteneva le imposte dovute in Finlandia.
- 14 Il *Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö* ha osservato che la vendita a distanza sarebbe una vendita nell'ambito della quale un privato acquista bevande alcoliche immesse in consumo in un altro Stato membro e spedite o trasportate in Finlandia direttamente o indirettamente dal venditore a distanza o per suo conto. In base ai lavori preparatori della legge in materia di accise (HE 263/2009 vp), una vendita sarebbe considerata come vendita a distanza quando il venditore induce l'acquirente, sulla sua pagina Internet, a rivolgersi a una determinata impresa di trasporti. Un venditore a distanza che non disponga in Finlandia di un sostituto d'imposta dovrebbe dichiarare, dinanzi all'amministrazione finanziaria, i prodotti prima della loro spedizione in tale paese e prestare una garanzia a copertura del pagamento delle imposte. Le disposizioni della legge in materia di accise e della direttiva 2008/118/CE sarebbero tra loro coerenti. Sulla propria pagina Internet, la B UG avrebbe indotto l'acquirente a rivolgersi a determinate imprese di trasporti e sarebbe stata in tal modo coinvolta nella [definizione delle] modalità del trasporto. La B UG sarebbe una venditrice a distanza e, pertanto, debitrice dell'imposta. Essa non avrebbe adempiuto il suo obbligo di dichiarare l'invio dei prodotti all'amministrazione finanziaria e di prestare una garanzia a tal fine.

Diritto nazionale e lavori preparatori

Disposizioni nazionali vigenti nel 2020

- 15 La direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, è stata recepita in Finlandia con la legge nazionale in materia di accise (182/2010). Nel

procedimento principale trova applicazione la legge in materia di accise nella versione vigente nel 2020. I principi in materia di riscossione del tributo su alcole e bevande alcoliche dovuto allo Stato e sull'ammontare di detto tributo sono, inoltre, fissati nella pertinente legge in materia di tasse su alcole e bevande alcoliche (1471/1994).

- 16 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della legge in materia di accise (182/2010), la legge si applica, in particolare, alla riscossione di accise su alcole e bevande alcoliche, salvo quanto diversamente previsto nella pertinente legge speciale.
- 17 A norma dell'articolo 6, punto 11, della legge in materia di accise (182/2010), si considera *vendita a distanza* ai sensi di detta legge 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 che sono spediti o trasportati in Finlandia direttamente o indirettamente dal venditore a distanza o per suo conto.
- 18 Ai sensi dell'articolo 6, punto 12, della legge in materia di accise (182/2010), un *venditore a distanza* è un venditore che commercializza in Finlandia prodotti a norma del punto 11.
- 19 A norma dell'articolo 72, paragrafo 1, della legge in materia di accise (495/2014), l'accisa non viene riscossa sui prodotti che sono stati immessi in consumo in un altro Stato membro se essi sono acquistati da un privato per uso personale e trasportati dal medesimo in Finlandia.
- 20 Quando un privato acquista per uso personale prodotti sottoposti ad accisa provenienti da un altro Stato membro non con le modalità di cui all'articolo 72 e nemmeno nel quadro della vendita a distanza e i prodotti sono trasportati in Finlandia da un altro privato o da un imprenditore commerciale, debitore dell'accisa a norma dell'articolo 74, paragrafo 1, della legge in materia di accise (182/2010) è la persona fisica che ha acquistato i prodotti. Chi partecipa alla spedizione dei prodotti o ne è in possesso in Finlandia risponde anche del tributo dovuto dal privato che ha acquistato i prodotti, come se si trattasse di un proprio debito fiscale.
- 21 A norma dell'articolo 79, paragrafo 1, della legge in materia di accise, l'accisa è riscossa sui prodotti che vengono venduti verso la Finlandia nel quadro della vendita a distanza. Ai sensi del paragrafo 2 della disposizione di cui trattasi, il venditore a distanza è il soggetto debitore dell'imposta. Se il venditore a distanza ha un sostituto d'imposta, quest'ultimo subentra ad esso quale soggetto debitore dell'imposta. Il venditore a distanza risponde dell'accisa dovuta dal sostituto d'imposta come se si trattasse di un proprio debito fiscale. In forza del paragrafo 3 della disposizione, l'accisa è esigibile con la consegna in Finlandia dei prodotti

sottoposti ad accisa. L'accisa deve essere versata in conformità delle disposizioni vigenti il giorno della consegna dei prodotti in Finlandia.

Lavori preparatori relativi all'articolo 74 della legge in materia di accise

- 22 Nel disegno di legge governativo per la legge in materia di accise (HE 263/2009 vp, pag. 46), nella motivazione dettagliata relativa all'articolo 74 della legge è precisato quanto segue:

«La disposizione dovrebbe disciplinare il caso di un privato che acquisti per uso personale prodotti sottoposti ad accisa, provenienti da un altro Stato membro, né con le modalità di cui all'articolo 72, né mediante vendita a distanza. In questo caso, il privato non porterebbe personalmente i prodotti in Finlandia, ma tali prodotti sarebbero trasportati da un altro privato o da un distributore commerciale. Questo significa che un privato, ad esempio, acquista attraverso Internet prodotti provenienti da un altro Stato membro e si occupa egli stesso del trasporto di detti prodotti in Finlandia, senza che il venditore o un terzo per conto di quest'ultimo sia coinvolto nell'organizzazione del trasporto.

(...)

I prodotti dovrebbero essere assoggettati al tributo indipendentemente dal fatto che essi siano introdotti in Finlandia da un imprenditore commerciale – come, ad esempio, un'impresa di trasporti o un servizio postale – o da un altro privato. La differenza sostanziale rispetto alla vendita a distanza consisterebbe nel fatto che il venditore o una persona chiamata ad operare per suo conto non potrebbero essere in nessun modo coinvolti nel trasporto dei prodotti o nell'organizzazione del trasporto. Per contro, se, ad esempio, sulla propria pagina Internet il venditore inducesse l'acquirente a servirsi di determinate imprese di trasporto, ciò integrerebbe una vendita a distanza nell'ambito della quale il venditore a distanza o il suo sostituto d'imposta sarebbero tenuti a versare l'accisa nello Stato membro di destinazione».

Disposizioni applicabili di diritto dell'Unione

- 23 Nel procedimento trova applicazione la 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), in vigore nel 2020, al tempo degli eventi rilevanti ai fini della decisione.
- 24 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE, l'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo.
- 25 A norma dell'articolo 32, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE, 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.

- 26 Per le vendite a distanza, l'articolo 36 della direttiva 2008/118/CE prevede quanto segue:

«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».

Necessità di una pronuncia pregiudiziale

- 27 Nell'ambito della causa si rende necessario chiarire se la B UG sia intervenuta nel trasporto delle bevande alcoliche da essa vendute verso la Finlandia e immesse in consumo in Germania con modalità tali da far sì che l'Impresa debba essere considerata debitrice dell'accisa in Finlandia, nella sua veste di venditrice a distanza.
- 28 È chiaro che il privato che ha acquistato i prodotti in Germania li ha acquistati dall'Impresa per proprio uso personale. Il privato ha pagato i costi di trasporto dei prodotti da lui acquistati dall'Impresa direttamente all'impresa di trasporti responsabile della spedizione.
- 29 A parere dello Hallinto-oikeus, la giurisprudenza della Corte non fornisce alcuna risposta in merito alla questione dell'interpretazione dell'espressione «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o

per suo conto», contenuta nell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE.

- 30 Nel procedimento principale pendente dinanzi allo Hallinto-oikeus occorre, in particolare, stabilire se il venditore fosse, direttamente o indirettamente, coinvolto nel trasporto dei prodotti in un altro Stato membro ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE se, sulla pagina Internet del venditore, attraverso la quale i prodotti sottoposti ad accisa sono stati venduti ad acquirenti stabiliti in un altro Stato membro, sono indicate diverse imprese di trasporto e sono fornite informazioni in merito ai costi di trasporto che gli acquirenti saranno chiamati a sostenere. La pagina Internet del venditore conteneva, inoltre, un link alla pagina Internet dell'impresa di trasporti alla quale, senza alcun intervento dell'acquirente, sono state trasferite informazioni sui beni da trasportare.
- 31 La direttiva 2008/118/CE è stata abrogata dalla direttiva di novella (UE) 2020/262 del Consiglio, del 19 dicembre 2019, che stabilisce il regime generale delle accise. L'articolo 44, paragrafo 1, della direttiva (UE) 2020/262, come novellata, corrisponde all'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE.
- 32 In mancanza di una giurisprudenza della Corte sulla questione ora descritta e considerato che, a parere dello Hallinto-oikeus, un chiarimento dell'articolo 36 della direttiva 2008/118/CE relativo alle vendite a distanza è necessario ai fini dell'applicazione unitaria della direttiva 2008/118/CE, nonché della vigente direttiva (UE) 2020/262 nei diversi Stati membri, vengono sottoposte alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali.
- 33 All'Impresa e al Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö è stato consentito di prendere posizione sulla necessità o meno di proporre una domanda di pronuncia pregiudiziale dinanzi alla Corte.

Decisione non definitiva dello Hallinto-oikeus su una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea

- 34 Lo Hallinto-oikeus sospende il procedimento e chiede alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, di pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione delle disposizioni della direttiva 2008/118/CE relative alle vendite a distanza. La domanda di pronuncia pregiudiziale è necessaria ai fini della decisione della causa pendente dinanzi allo Hallinto-oikeus.

Questioni pregiudiziali

1. Se la direttiva 2008/118/CE, in particolare l'articolo 36, relativo alle vendite a distanza, osti a un'interpretazione giuridica a livello nazionale 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 sulla propria pagina 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, sulla sua pagina Internet, sono state consigliate determinate imprese di trasporti e fornite informazioni in merito ai conseguenti costi di trasporto per l'acquirente e 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.

(...) (omissis)