Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PRIIT PIKAMÄE
presentate il 26 settembre 2024 [1]

Causa C-596/23 [Pohjanri] [i]

B UG
con l'intervento di
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia)]

«Rinvio pregiudiziale – Accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 36 – Acquisto online di prodotti sottoposti ad accisa in un altro Stato membro – Prodotti spediti o trasportati direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto – Trasporto da parte di una società raccomandata dal venditore – Normativa nazionale che considera il venditore debitore dell'accisa esigibile nello Stato membro di destinazione»

1. Nella presente causa, lo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia) sottopone alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente 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 [2].

2. Per la prima volta, essa avrà l'opportunità di pronunciarsi sulla portata di tale disposizione della direttiva 2008/118, indicando quale grado di coinvolgimento del venditore nel trasporto di prodotti soggetti ad accisa consenta di identificare una «vendita a distanza» per concluderne così che il venditore è debitore dell'accisa nello Stato membro di destinazione di tali prodotti.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3. Nella presente causa sono rilevanti gli articoli 32, 33, 34 e 36 della direttiva 2008/118, nonché l'articolo 33 della direttiva 2006/112/CE [3].

[1] Lingua originale: il francese.

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

[2] GU 2009, L 9, pag. 12.

[3] Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

Diritto finlandese

Contesto normativo in vigore nel 2020

4. 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»). Nella presente causa, tale legge trova applicazione nella versione vigente nel 2020.

5. I principi in materia di riscossione del tributo su alcol e bevande alcoliche dovuto allo Stato e sull'ammontare di detto tributo sono fissati nel laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (legge in materia di tributi su alcol e bevande alcoliche).

6. Ai sensi dell'articolo 1, secondo comma, della legge in materia di accise, detta legge si applica, in particolare, alla riscossione delle accise su alcol e bevande alcoliche, salvo quanto diversamente previsto nella pertinente legge speciale.

7. A norma dell'articolo 6, punto 11, della suddetta legge, si considera «vendita a distanza» ai sensi di tale medesima legge una vendita nell'ambito della quale una persona diversa da un depositario autorizzato, da un destinatario registrato o da un destinatario provvisoriamente registrato, stabilito 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.

8. Ai sensi dell'articolo 6, punto 12, della legge in materia di accise, un «venditore a distanza» è un venditore che commercializza in Finlandia prodotti a norma del punto 11 del medesimo articolo.

9. L'articolo 72, primo comma, di detta legge prevede che 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.

10. L'articolo 74, primo comma, della suddetta legge stabilisce che, quando un privato acquista, non con le modalità di cui all'articolo 72 della medesima legge e nemmeno nel quadro della 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 la persona fisica che ha acquistato i prodotti. 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.

11. A norma dell'articolo 79, primo comma, 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 secondo comma della disposizione di cui trattasi, il venditore a distanza è il soggetto debitore dell'accisa. Se il venditore a distanza ha un sostituto d'imposta, quest'ultimo subentra ad esso quale soggetto debitore di detta accisa. Il venditore a distanza risponde dell'accisa dovuta dal sostituto d'imposta come se si trattasse di un proprio debito fiscale. Ai sensi del terzo comma di detto articolo, l'accisa diventa esigibile quando i prodotti sottoposti ad accisa vengono consegnati in Finlandia. 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

12. La motivazione che giustifica l'adozione dell'articolo 74 della legge in materia di accise, quale risultante dal disegno di legge governativo per la legge in materia di accise (HE 263/2009 vp, pag. 46), così recita:

«La disposizione dovrebbe disciplinare il caso di un privato che acquisti per uso personale prodotti sottoposti ad accisa, in 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, acquisterebbe attraverso Internet prodotti provenienti da un altro Stato membro e si occuperebbe 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».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13. La società B UG gestisce un sito Internet, disponibile anche in finlandese, attraverso il quale i clienti possono acquistare in un negozio online alcolici o superalcolici di diverse marche.

14. Il 20 aprile 2020 gli agenti doganali hanno sequestrato in Finlandia una spedizione composta da diverse bevande alcoliche, inviata dalla Germania verso la Finlandia dalla B UG e diretta a un privato. La spedizione veniva sequestrata sulla base dell'articolo 103 della legge in materia di accise, al fine di stabilire se l'importazione delle bevande alcoliche fosse avvenuta nel rispetto delle disposizioni di detta legge.

15. L'amministrazione finanziaria ha invitato l'acquirente che aveva effettuato l'ordine sul sito Internet della B UG a fornire informazioni sulle modalità di effettuazione dell'ordine e sull'organizzazione del trasporto.

16. In base a quanto spiegato da tale privato il 25 giugno 2020, all'atto dell'effettuazione dell'ordine nel negozio online della B UG è comparsa la pubblicità dei servizi di trasporto delle imprese X, Y e Z. Così, 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 della B UG è comparso un richiamo all'organizzazione del trasporto. Tale richiamo conteneva, in base alle informazioni fornite da tale privato, alcuni link diretti alle pagine Internet dei fornitori di servizi di trasporto. Il privato ha

scelto di affidare il trasporto dei prodotti ordinati all'impresa X. Cliccando il link «X», egli è stato reindirizzato sul sito Internet della società X. Su tale sito, egli ha indicato i propri dati di contatto, ma non ha fornito nessuna informazione in merito al suo ordine, ad esempio, il relativo numero. Egli ha pagato il trasporto direttamente alla società X sul sito Internet di quest'ultima.

17. A sostegno dei suoi argomenti, l'amministrazione finanziaria ha prodotto uno screenshot del 16 giugno 2020 contenente alcune spiegazioni sulle modalità di consegna riportate sul sito Internet della B UG e uno screenshot del 24 giugno 2020 recante le condizioni di consegna indicate sul medesimo sito. Da tali screenshot risulterebbe che la B UG non organizza essa stessa il trasporto dei prodotti, ma offre ai suoi clienti la possibilità di ritirare l'ordine o di scegliere un vettore, e taluni vettori sono stati menzionati sul sito Internet della B UG quali possibili opzioni. Inoltre, detti screenshot rivelerebbero che la società di cui trattasi ha indicato ai suoi clienti che essi sono tenuti al pagamento di imposte in Finlandia.

18. Con avviso di accertamento del 21 agosto 2020, l'amministrazione finanziaria ha liquidato a carico della B UG, per le bevande alcoliche sequestrate il giorno precedente, un tributo su alcol e bevande alcoliche e 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.

19. La B UG ha proposto un reclamo avverso l'avviso di accertamento dinanzi all'amministrazione finanziaria. Con decisione del 1º giugno 2021, l'amministrazione finanziaria ha respinto il reclamo della B UG.

20. La B UG ha impugnato la decisione dell'amministrazione finanziaria del 1º giugno 2021 dinanzi allo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki). Essa ha chiesto l'annullamento della decisione dell'amministrazione finanziaria e la revoca di tutti gli oneri tributari su alcole e bevande alcoliche liquidati a suo carico.

21. Lo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki) si chiede se la B UG abbia partecipato al trasporto delle bevande alcoliche che ha venduto sul suo sito Internet, in modo da essere considerata tenuta a versare le accise in Finlandia in quanto venditore a distanza di tali bevande alcoliche. Esso precisa che il privato che ha acquistato tali prodotti in Germania li ha acquistati dalla B UG per proprio uso personale e ha pagato i costi di trasporto di detti prodotti direttamente all'impresa di trasporto.

22. A parere di tale giudice, 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.

23. Detto giudice ritiene che la presente causa implichi, in particolare, di stabilire se la B UG fosse, direttamente o indirettamente, coinvolta nel trasporto dei prodotti in un altro Stato membro ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, dato che sulla pagina Internet di tale società sono indicate diverse imprese di trasporto e sono fornite informazioni in merito ai costi di trasporto che gli acquirenti saranno chiamati a sostenere. Inoltre, il giudice del rinvio osserva che il sito Internet del venditore conteneva un link alla pagina Internet dell'impresa di trasporti e che, dopo aver cliccato su tale link, le informazioni sulle merci da trasportare venivano trasmesse automaticamente dal sito del venditore a tale pagina Internet.

24. 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/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».

Analisi

Sulla portata delle questioni pregiudiziali

25. Occorre anzitutto rilevare che la seconda questione sollevata dal giudice del rinvio verte sull'interpretazione dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 alla luce delle circostanze di fatto del caso di specie, mentre la prima questione, di portata più restrittiva, sembra riguardare la compatibilità dell'interpretazione dell'articolo 74 della legge in materia di accise, quale contenuta nella proposta di legge del governo finlandese, con detto articolo 36, paragrafo 1, di cui il primo costituisce la trasposizione nel diritto nazionale.

26. Poiché queste due questioni riguardano in realtà lo stesso interrogativo relativo alla portata dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, in particolare dell'espressione «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto», esse possono, a mio avviso, essere trattate congiuntamente.

Nel merito

27. La direttiva 2008/118 mira a garantire il corretto funzionamento del mercato interno attraverso la libera circolazione delle merci sottoposte ad accisa nell'Unione europea. A tal fine, la direttiva di cui trattasi richiede l'armonizzazione delle normative nazionali che disciplinano queste tipologie di imposizione al fine di garantire che la nozione di accisa e le condizioni di «esigibilità» dell'accisa siano uguali in tutti gli Stati membri [4].

[4] V., in particolare, considerando 8 della direttiva 2008/118.

28. Il regime generale delle accise istituito da tale direttiva si applica unicamente ai prodotti elencati al suo articolo 1, paragrafo 1, tra i quali figurano le bevande alcoliche.

29. L'efficacia di tale regime richiede che l'assoggettamento all'accisa avvenga all'atto della comparsa di uno di questi prodotti sul mercato interno, mentre l'esigibilità dell'accisa deve essere quanto più strettamente possibile connessa al consumatore finale.

30. Il legislatore dell'Unione ha tradotto tali esigenze nel seguente modo. A norma dell'articolo 2 della direttiva 2008/118, il fatto generatore dell'accisa è costituito dalla fabbricazione o dall'importazione di detti prodotti nel territorio dell'Unione. L'articolo 7, paragrafo 1, di tale direttiva stabilisce la regola generale secondo cui l'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo [5], e l'articolo 9, primo comma, di detta direttiva precisa che le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa applicabili sono quelle in vigore alla data in cui l'accisa diviene esigibile nello Stato membro nel quale ha luogo l'immissione in consumo.

31. Le disposizioni del capo V della direttiva 2008/118 («Circolazione e tassazione dei prodotti sottoposti ad accisa dopo l'immissione in consumo») riguardano le situazioni in cui, a seguito dell'immissione in consumo del prodotto e del pagamento della relativa accisa, tale prodotto è stato oggetto di circolazione all'interno dell'Unione. 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.

32. Mentre l'articolo 32 della direttiva 2008/118 dispone che le accise sono esigibili unicamente nello Stato membro in cui i prodotti sono acquistati quando l'acquisto è effettuato da un privato per uso personale e tali prodotti sono trasportati dal medesimo in un altro Stato membro, gli articoli 33 e 36 di tale direttiva contengono eccezioni alla regola generale di cui all'articolo 7 della suddetta direttiva, nella misura in cui stabiliscono che l'accisa relativa a un prodotto già immesso in consumo è esigibile in un momento *successivo* a quello dell'immissione in consumo.

33. L'articolo 33 della direttiva 2008/118 prevede che, fatto salvo l'articolo 36 di quest'ultima, se i prodotti già immessi in consumo in uno Stato membro sono detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro per esservi forniti o utilizzati, l'accisa diventa esigibile in quest'ultimo Stato membro. In tale ipotesi, il debitore di tale accisa è la persona che effettua la fornitura, o che detiene i prodotti destinati ad essere forniti o alla quale i prodotti sono forniti nell'altro Stato membro.

34. L'articolo 36 di detta direttiva, di cui si chiede l'interpretazione nella presente causa, riguarda la vendita a distanza e prevede che 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. In tale ipotesi, il debitore dell'accisa è il venditore.

[5] L'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 definisce la nozione di «immissione in consumo» come segue: «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 comunitaria 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».

35. L'articolo 32 della direttiva 2008/118 non è applicabile nel caso di specie. Se è pacifico, infatti, che il privato che ha acquistato i prodotti di cui trattasi li ha acquistati per uso personale, è altrettanto certo che tali prodotti non sono stati trasportati dalla Germania alla Finlandia dal medesimo [6].

36. Il giudice del rinvio è chiamato a stabilire se la partita di bevande alcoliche sequestrata dalle dogane finlandesi fosse oggetto di una «vendita a distanza» ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, nel qual caso la B UG sarebbe tenuta a pagare le accise, nonché la sanzione fiscale, risultante dall'avviso di accertamento adottato dall'amministrazione finanziaria finlandese il 21 agosto 2020. Se così non fosse, si tratterebbe necessariamente di un acquisto a distanza, rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 33 della medesima direttiva, cosicché i clienti della B UG, e non tale società, sarebbero debitori dell'accisa in questione.

37. Sorge quindi la questione di come si debba interpretare l'espressione «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto», e in particolare l'intervento *indiretto* del venditore.

38. La formulazione dell'articolo 36 della direttiva 2008/118 non fornisce elementi che consentano di chiarire una siffatta questione e la Corte non è stata chiamata a pronunciarsi su quest'ultima fino ad oggi.

39. Occorre tuttavia rilevare che, nella sentenza del 2 aprile 1998, EMU Tabac e a. (C-296/95, EU:C:1998:152), la Corte ha posto i principi fondamentali d'interpretazione di tale disposizione [7].

40. La causa all'origine di tale sentenza presentava una situazione di fatto in cui la MLB, una società con sede nel Regno Unito, sollecitava ed eseguiva ordini di sigarette e di tabacco effettuati da privati residenti nel Regno Unito. La MLB acquistava tali prodotti presso l'EMU, una società stabilita in Lussemburgo e appartenente allo stesso gruppo, e ne organizzava l'importazione nel Regno Unito tramite un trasportatore privato in nome e per conto di detti privati, dietro pagamento di una commissione.

41. Nella sua sentenza, la Corte ha considerato che una situazione del genere costituiva una vendita a distanza, e non un acquisto da parte di privati, in quanto, in primo luogo, la MLB (e non i privati da essa rappresentati) assumeva l'iniziativa in merito agli ordini trasmessi presso il venditore e sopportava i rischi inerenti all'evoluzione dei tassi di cambio e, in secondo luogo, che l'EMU e la MLB facevano parte della stessa entità economica.

42. Tale conclusione si spiega, secondo la Corte, con il fatto che l'articolo 10, paragrafo 2, della direttiva 92/12 «è stat[o]a redatt[o] in modo da coprire non soltanto l'ipotesi del trasporto o della spedizione da parte del venditore stesso, ma anche ed in modo molto più ampio tutte le ipotesi di

[6] V., a tal riguardo, sentenza del 23 novembre 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

[7] In tale causa, alla Corte veniva chiesto di interpretare l'articolo 10, paragrafo 1, 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), e non l'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118. Tuttavia, sebbene quest'ultima direttiva, la sola applicabile *ratione temporis* alla controversia principale, abbia abrogato e sostituito la direttiva 92/12 con effetto al 1º aprile 2010, dai testi dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 e dell'articolo 10, paragrafo 1, della direttiva 92/12 risulta che il tenore di tali disposizioni non è sostanzialmente diverso. Se ne deve dedurre che la giurisprudenza della Corte relativa a quest'ultima disposizione resta applicabile per quanto attiene all'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118. V., in tal senso, sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, punto 34).

spedizione e di trasporto per conto del venditore», e che «la formula utilizzata in tale disposizione dimostra chiaramente che il legislatore comunitario è più interessato alla natura oggettiva delle transazioni che alla forma giuridica loro conferita» [8].

43. Ciò implica, al contempo, che all'espressione «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto» debba essere attribuita una portata ampia e che l'interpretazione di quest'ultima debba riflettere la realtà economica della transazione esaminata, a prescindere da qualsiasi formalismo. Tale constatazione costituisce tuttavia solo il punto di partenza dello sforzo esegetico richiesto dal giudice del rinvio.

44. Come ausilio all'interpretazione, la Commissione europea propone, nelle sue osservazioni scritte, un'applicazione per analogia con la sentenza KrakVet Marek Batko [9].

45. In tale sentenza, la Corte si è pronunciata, nel settore dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), sull'interpretazione di una disposizione molto simile all'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, ossia l'articolo 33, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Tale articolo prevedeva che è considerato luogo di una cessione di beni «spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto», a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, quando sono soddisfatte talune condizioni.

46. L'ipotesi di fatto presentata dal giudice del rinvio era quella di prodotti venduti da un fornitore stabilito in uno Stato membro ad acquirenti residenti in un altro Stato membro e spediti a questi ultimi da una società raccomandata da tale fornitore, ma con la quale gli acquirenti erano liberi di contrattare ai fini di tale trasporto. Tali beni dovevano essere considerati spediti o trasportati «dal fornitore o per suo conto»?

47. La presa in considerazione della realtà economica e commerciale, che costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA, porta a concludere, secondo la Corte, che i beni sono spediti o trasportati per conto del fornitore quando quest'ultimo, e non l'acquirente, prende effettivamente le decisioni che disciplinano il modo in cui i beni devono essere spediti o trasportati. Il ruolo del fornitore deve quindi essere «*preponderante* quanto all'iniziativa nonché all'organizzazione delle fasi essenziali della spedizione o del trasporto dei beni» [10].

48. La Corte ha poi indicato quattro criteri che consentono di verificare se ciò si verifichi nel caso di specie.

49. In primo luogo, occorre prendere in considerazione la rilevanza che riveste la questione dell'invio di tali beni agli acquirenti rispetto alle pratiche commerciali che caratterizzano l'attività esercitata dal fornitore interessato. In secondo luogo, occorre determinare a chi possano essere imputate le scelte relative alle modalità della spedizione o del trasporto dei beni interessati. Una spedizione o un trasporto dei beni per conto del fornitore di questi ultimi può essere identificata quando gli acquirenti si limitano ad acconsentire alle scelte effettuate dal fornitore, sia che esse riguardino la designazione della società incaricata dell'invio dei beni interessati o le modalità secondo cui tali beni sono spediti o trasportati. Una siffatta conclusione potrebbe fondarsi in particolare su elementi quali la scelta ridotta di società proposte dal fornitore ai fini di detto

8 Sentenza del 2 aprile 1998, EMU Tabac e a. (C-296/95, EU:C:1998:152, punti 45 e 46).

9 Sentenza del 18 giugno 2020 (C-276/18, in prosieguo: la «sentenza KrakVet», EU:C:2020:485, punti da 61 a 63).

10 Sentenza KrakVet, punto 63 (il corsivo è mio).

trasporto. In terzo luogo, occorre chiedersi se il rischio connesso alla spedizione e alla cessione dei beni di cui trattasi gravi sul fornitore o sull'acquirente. In quarto luogo, occorre valutare le modalità di pagamento relative sia alla cessione di tali beni sia alla loro spedizione o al loro trasporto. Un'unica transazione finanziaria per l'acquisto nonché la spedizione e il trasporto di detti beni costituisce un indizio del significativo coinvolgimento del fornitore nel loro invio [11].

50. Da parte mia, constato l'assenza delle premesse necessarie per procedere ad un'applicazione per analogia nella presente causa dei criteri enunciati nella sentenza KrakVet, come suggerito dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte.

51. Se condivido senza esitazione l'idea secondo cui le disposizioni di diritto derivato relative alle accise e quelle corrispondenti relative all'IVA possono richiedere la medesima interpretazione, ciò non mi sembra giustificato nel caso di specie alla luce del tenore dell'articolo 33, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, nella versione esaminata nella sentenza KrakVet, e dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118. Infatti, mentre da quest'ultimo articolo risulta che un intervento indiretto del venditore nella spedizione o nel trasporto dei beni interessati è sufficiente per caratterizzare una «vendita a distanza», questo stesso intervento non era una condizione necessaria per qualificare l'esistenza di una «vendit[a] a distanza intracomunitaria di beni» ai sensi di detto articolo 33, paragrafo 1, prima della modifica apportata alla direttiva 2006/112 dall'articolo 2 della direttiva (UE) 2017/2455 [12].

52. Come rilevato dalla Corte nella sentenza KrakVet, tale modifica, secondo cui i beni devono essere considerati «spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto» anche quando il fornitore interviene *indirettamente* nel loro trasporto o nella loro spedizione, non era tuttavia applicabile *ratione temporis* al procedimento principale [13].

53. Ne consegue che i criteri elaborati dalla Corte in tale sentenza non possono essere utilizzati nel caso di specie in quanto sono concepiti per interpretare l'articolo 33, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, *nella sua versione anteriore alla modifica introdotta dalla direttiva 2017/2455*.

54. Per contro, gli elementi di interpretazione dell'articolo 33, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, *nella sua versione risultante da tale modifica*, possono, a mio avviso, servire a definire la portata dell'articolo 36 della direttiva 2008/118 mediante un ragionamento per analogia.

55. Tra tali elementi, occorre prendere in considerazione l'articolo 5 *bis*, primo comma, del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [14], che è stato aggiunto a tale regolamento di esecuzione proprio al fine di chiarire e definire il criterio dell'intervento indiretto nel contesto dell'IVA [15].

11 Sentenza KrakVet, punti da 69 a 78.

12 Direttiva del Consiglio, del 5 dicembre 2017, che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni (GU 2017, L 348, pag. 7).

13 Sentenza KrakVet, punti 55 e 56. V., altresì, conclusioni dell'avvocato generale Sharpston nella causa KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, paragrafo 99), secondo le quali il testo introdotto dalla direttiva 2017/2455 «era effettivamente una modifica; e che *non* rappresenta l'interpretazione che avrebbe dovuto, in ogni caso, essere data al testo esistente».

14 GU 2011, L 77, pag. 1.

15 V. considerando 4 del regolamento di esecuzione (UE) 2019/2026 del Consiglio, del 21 novembre 2019, che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda le cessioni di beni o le prestazioni di servizi facilitate da interfacce elettroniche e i regimi speciali per i soggetti passivi che prestano servizi a persone che non sono soggetti passivi, effettuano vendite a distanza di beni e talune cessioni nazionali di beni (GU 2019, L 313, pag. 14).

56. Tale disposizione indica le situazioni in cui i beni sono considerati spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando quest'ultimo interviene indirettamente nella spedizione o nel trasporto di tali beni. Le prime tre situazioni sono quelle in cui i) la spedizione o il trasporto dei beni è subappaltato dal fornitore a un terzo che consegna i beni all'acquirente, ii) la spedizione o il trasporto dei beni è effettuato da un terzo, ma il fornitore assume la responsabilità totale o parziale della consegna dei beni all'acquirente, e iii) il fornitore fattura e riscuote le spese di trasporto dall'acquirente per poi trasferirle a un terzo che organizza la spedizione o il trasporto dei beni. La quarta situazione, che mi sembra essere particolarmente rilevante ai fini della risposta alle questioni sollevate dal giudice del rinvio, è quella in cui «il fornitore promuove con ogni mezzo i servizi di consegna di un terzo presso l'acquirente, mette in contatto l'acquirente e un terzo o comunica in altro modo a un terzo le informazioni necessarie per la consegna dei beni al consumatore».

57. Pertanto, il legislatore dell'Unione ha incorporato in detto regolamento le linee guida del comitato IVA relative all'interpretazione dell'espressione «spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto» ai fini dell'applicazione dell'articolo 33 della direttiva 2006/112. Come risulta dal documento di lavoro n. 855 relativo all'applicazione delle disposizioni in materia di IVA sulla vendita a distanza [16], tali orientamenti sono stati forniti su richiesta delle autorità fiscali del Regno Unito e del Belgio, le quali avevano constatato l'attuazione da parte di talune società di costruzioni commerciali volte a separare la fornitura dei beni dal loro trasporto e dalla loro cessione al fine di evitare di dover dichiarare e pagare l'IVA nello Stato membro di destinazione dei beni. La lettura suggerita da detto comitato rifletteva la necessità di lottare contro le *pratiche abusive*, o più precisamente contro le transazioni aventi come risultato l'ottenimento di un vantaggio di natura fiscale, quale l'applicazione dell'aliquota di accisa verosimilmente meno elevata dello Stato di spedizione dei beni interessati o la non applicazione dell'accisa a causa della qualificazione della transazione come vendita a distanza, e contrastante con l'obiettivo perseguito dalle disposizioni pertinenti, ossia quello di evitare le distorsioni della concorrenza create dall'applicazione del principio dello Stato di origine alle operazioni transfrontaliere.

58. Ispirata alla necessità di lottare contro le pratiche abusive, tale interpretazione estensiva ha comportato uno spostamento verso il basso del grado di coinvolgimento necessario affinché una spedizione o un trasporto di beni sia imputabile al fornitore. In altri termini, la promozione con qualsiasi mezzo dei servizi di cessione di un terzo presso l'acquirente, la messa in contatto dell'acquirente con un terzo o la comunicazione a un terzo delle informazioni necessarie alla cessione dei beni all'acquirente sono sufficienti per concludere che i beni sono spediti o trasportati dal fornitore o per conto di quest'ultimo.

59. La stessa portata dovrebbe, a mio avviso, essere attribuita all'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.

60. L'interpretazione per analogia da me proposta è resa possibile dal fatto che l'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 esprime la *stessa regola di assoggettamento* risultante dall'articolo 33, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 (il venditore è tenuto al pagamento dell'accisa nello Stato membro di destinazione dei beni quando si tratta di una vendita a distanza) e ha lo *stesso tenore* dell'articolo 33, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, nella versione di quest'ultimo successiva alla modifica apportata dalla direttiva 2017/2455. Inoltre, tale interpretazione sembra giustificata alla luce del fatto che la direttiva 2008/118 condivide con la

[16] Documento taxud.c.1(2015)2158321.

direttiva 2006/112 l'obiettivo relativo alla lotta contro gli abusi, in quanto la Corte ha ripetutamente riconosciuto che una siffatta lotta, unitamente a quella contro la frode e l'evasione fiscale, rientra nella dimensione teleologica della direttiva 2008/118, come risulta dall'articolo 11, primo comma, e dall'articolo 39, paragrafo 3, primo comma, nonché dal considerando 31 di quest'ultima [17].

61. Ne consegue che un intervento indiretto ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 si verifica, in particolare, quando il venditore agisce in modo da *guidare* la scelta, da parte dell'acquirente, della società incaricata della spedizione e/o del trasporto dei prodotti di cui trattasi. In un'ipotesi del genere, si dovrebbe concludere che il venditore è debitore dell'accisa nello Stato membro di destinazione di tali prodotti.

62. Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che il sito Internet della B UG, sul quale sono state vendute bevande alcoliche ad acquirenti stabiliti in Finlandia, raccomanda determinate società di trasporto. Inoltre, tale sito Internet fornisce informazioni sulle spese di trasporto sostenute dall'acquirente che ha scelto una di tali società e contiene un link al sito Internet di ciascuna di esse, verso il quale, una volta azionato il link dall'acquirente, le informazioni sui prodotti da trasportare sono trasmesse senza alcun ulteriore intervento di quest'ultimo.

63. Tenuto conto di tali informazioni e fatta salva una verifica da parte del giudice del rinvio, sarebbe possibile ritenere, a mio avviso, che le bevande alcoliche di cui trattasi siano state trasportate in Finlandia indirettamente dalla B UG, ai sensi dell'articolo 36 della direttiva 2008/118, con la conseguenza che quest'ultima è debitrice dell'accisa in tale Stato membro.

64. Si tratta, del resto, della sola interpretazione conforme alla realtà economica e commerciale, dal momento che, in circostanze come quelle del caso di specie, la possibilità che i clienti scelgano una società di trasporti diversa da quelle che il venditore raccomanda loro sul suo sito Internet è, nella migliore delle ipotesi, debole e, in realtà, probabilmente puramente ipotetica.

65. Poiché tale interpretazione implica necessariamente di «sollevare il velo» sulla forma giuridica della transazione al fine di evitare eventuali abusi di diritto [18], va da sé che la conclusione da parte dell'acquirente di due contratti separati con il venditore e la società di trasporto non è pertinente per determinare se i prodotti di cui trattasi debbano essere considerati spediti o trasportati indirettamente dal venditore o per conto di quest'ultimo.

66. Infine, occorre precisare che l'argomento dedotto dalla B UG nelle sue osservazioni scritte, fondato sulla proposta della Commissione relativa alla direttiva 2008/118 [19], non è idoneo a rimettere in discussione la conclusione cui sono giunto.

67. Più precisamente, la B UG ha indicato che, secondo la proposta di direttiva sulle accise, la disposizione relativa alla vendita a distanza «stabilisce le procedure applicabili alle vendite di prodotti soggetti ad accisa effettuate nei confronti di privati stabiliti in un altro Stato membro da operatori che provvedono, direttamente o indirettamente, al trasporto dei prodotti (...)». Tale

[17] Riguardo alla direttiva 2008/118, v., in particolare, sentenza del 21 dicembre 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, punto 39 e giurisprudenza ivi citata). Quanto alla direttiva 2006/112, v. sentenza del 7 marzo 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

[18] V., in tal senso, conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nella causa EMU Tabac e a. (C-296/95, EU:C:1997:203, punto 88).

[19] Proposta di direttiva del Consiglio relativa al regime generale delle accise (COM/2008/0078 definitivo).

formulazione implicherebbe che il venditore debba essere considerato *responsabile* del trasporto dei prodotti sottoposti ad accisa affinché sia applicabile la regola di cui all'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118.

68. In realtà, una siffatta formulazione si spiega, a mio avviso, unicamente con la volontà del legislatore dell'Unione di mettere maggiormente in evidenza uno degli elementi che distinguono la vendita a distanza dall'acquisto a distanza, come confermato in una relazione pubblicata nell'ambito del procedimento legislativo sfociato nell'adozione della direttiva 2008/118 [20], e non con la volontà di subordinare l'applicazione di detto articolo 36, paragrafo 1, all'esistenza di una forma di responsabilità, in particolare civile, in capo al venditore.

69. Alla luce di quanto precede, ritengo che l'articolo 36, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 debba essere interpretato nel senso che prodotti sottoposti ad accisa devono essere considerati «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto», cosicché quest'ultimo è debitore dell'accisa in tale altro Stato membro, in particolare allorché il venditore agisce in modo da guidare la scelta, da parte dell'acquirente, della società incaricata del trasporto dei prodotti interessati, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare. A tale titolo, costituiscono in particolare elementi pertinenti il fatto che il sito Internet del venditore raccomandi una o più società di trasporto determinate, che fornisca informazioni sulle spese di trasporto sostenute dall'acquirente che abbia scelto una di tali società, e che contenga un link al sito Internet di ciascuna di esse verso il quale, una volta azionato tale link, le informazioni sui prodotti da trasportare siano trasmesse senza ulteriore intervento dell'acquirente. Per contro, la conclusione da parte dell'acquirente di due contratti separati, rispettivamente con il venditore e con la società di trasporto, non è un elemento rilevante ai fini di detta valutazione.

Conclusione

70. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dallo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia) nei seguenti termini:

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

deve essere interpretato nel senso che:

prodotti sottoposti ad accisa devono essere considerati «spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto», di modo che quest'ultimo è debitore dell'accisa in tale altro Stato membro, in particolare quando il venditore agisce in modo da guidare la scelta, da parte dell'acquirente, della società incaricata della spedizione e/o del trasporto dei prodotti di cui trattasi, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare tenendo conto di tutti gli elementi della controversia principale.

[20] Relazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato Economico e Sociale Europeo sull'applicazione degli articoli da 7 a 10 della direttiva 92/12/CEE (Presentato in applicazione dell'articolo 27 della direttiva 92/12/CEE) (COM/2004/0227 definitivo).