



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

3 luglio 2014*

«Fiscalità — Direttiva 92/12/CEE — Articoli da 7 a 9 — Regime generale dei prodotti soggetti ad accisa — Prodotti immessi in consumo in uno Stato membro e detenuti a fini commerciali in un altro Stato membro — Possibilità di riscuotere l'accisa presso un detentore di tali prodotti che li ha acquistati nello Stato membro di destinazione — Acquisto in esito all'operazione di ingresso»

Nella causa C-165/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione del 12 dicembre 2012, pervenuta in cancelleria il 3 aprile 2013, nel procedimento

Stanislav Gross

contro

Hauptzollamt Braunschweig,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (relatore), J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Commissione europea, da W. Mölls e C. Barslev, in qualità di agenti;

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 7 e 9 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 L 76, pag. 1), come modificata dalla direttiva 92/108/CEE del Consiglio del 14 dicembre 1992, (GU L 390, pag. 124; in prosieguo: la «direttiva 92/12»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone il sig. Gross all'Hauptzollamt Braunschweig (Ufficio doganale principale di Braunschweig) in merito alla decisione di quest'ultimo di assoggettare il ricorrente nel procedimento principale al pagamento dell'accisa su prodotti del tabacco.

Contesto normativo

La direttiva 92/12

- 3 Il quinto e sesto considerando della direttiva 92/12 sono così formulati:

«considerando che qualsiasi fornitura, detenzione in previsione della fornitura o destinazione all'uso di un operatore che svolga un'attività economica a titolo indipendente o all'uso di un organismo di diritto pubblico, avente luogo in uno Stato membro diverso da quello di immissione in consumo, rende l'accisa esigibile in quest'ultimo Stato membro;

considerando che i prodotti soggetti ad accisa che sono acquistati dai privati per proprio uso, trasportati dai medesimi, devono essere tassati nello Stato membro in cui tali prodotti sono stati acquistati».

- 4 L'articolo 6 di tale direttiva così dispone:

«1. L'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo o della constatazione degli ammanchi che dovranno essere soggetti ad accisa ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3.

Si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa:

- a) lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo;
- b) la fabbricazione, anche irregolare, dei prodotti in questione al di fuori di un regime sospensivo;
- c) l'importazione, anche irregolare, dei prodotti in questione, quando essi non sono vincolati a un regime sospensivo.

2. Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa che deve essere applicata sono quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo o la constatazione degli ammanchi. L'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro, fermo restando che gli Stati membri applicano le medesime modalità di esenzione e di riscossione sia ai prodotti nazionali che ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri».

5 L'articolo 7, paragrafi da 1 a 3, di detta direttiva enuncia quanto segue:

«1. Nel caso in cui prodotti soggetti ad accisa, che siano già stati immessi in consumo in uno Stato membro, sono detenuti a scopo commerciale in un altro Stato membro, le accise vengono riscosse nello Stato membro in cui i prodotti sono detenuti.

2. A tal fine, fatto salvo l'articolo 6, quando prodotti che siano già stati immessi in consumo ai sensi dell'articolo 6 in uno Stato membro sono forniti o destinati ad essere forniti o destinati all'uso, all'interno di un altro Stato membro per le esigenze di un operatore che svolge in modo indipendente un'attività economica o per le esigenze di un organismo di diritto pubblico, l'accisa diventa esigibile in tale altro Stato membro.

3. L'accisa è dovuta, a seconda del caso, da parte della persona che effettua la fornitura, della persona che detiene i prodotti destinati ad essere forniti o della persona alla quale i prodotti sono forniti all'interno di uno Stato membro diverso da quello in cui i prodotti sono già stati immessi in consumo, oppure da parte dell'operatore professionale o dell'organismo di diritto pubblico».

6 L'articolo 8 della direttiva 92/12 prevede quanto segue:

«Per i prodotti acquistati dai privati per proprio uso e trasportati dai medesimi, il principio che disciplina il mercato interno stabilisce che i diritti di accisa siano riscossi dallo Stato membro in cui i prodotti sono acquistati».

7 L'articolo 9, paragrafi 1 e 2, di tale direttiva così dispone:

«1. Fatti salvi gli articoli 6, 7 e 8, l'accisa diventa esigibile allorché i prodotti immessi in consumo in uno Stato membro sono detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro.

In tal caso, l'accisa va pagata nello Stato membro nel cui territorio si trovano i prodotti ed è esigibile nei confronti del detentore dei prodotti.

2. Per stabilire che i prodotti contemplati dall'articolo 8 sono destinati a scopi commerciali, gli Stati membri devono, fra l'altro, tener conto dei seguenti elementi:

- status commerciale e ragioni del detentore dei prodotti;
- luogo in cui i prodotti si trovano o, se del caso, il modo di trasporto utilizzato;
- qualsiasi documento relativo a tali prodotti;
- natura dei prodotti;
- quantitativo dei prodotti.

(...)».

La normativa tedesca

- 8 L'articolo 12, paragrafo 1, della legge relativa alle imposte sui tabacchi, (Tabaksteuergesetz), del 31 agosto 1994, nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: il «TabStG»), enuncia quanto segue:

«L'imposta sui tabacchi è corrisposta mediante l'utilizzazione di contrassegni fiscali. L'utilizzazione include l'annullamento e l'apposizione dei contrassegni fiscali sui singoli pacchetti. I contrassegni fiscali devono essere utilizzati quando l'imposta diventa esigibile».

- 9 L'articolo 19 del TabStG così dispone:

«Se prodotti del tabacco già immessi in consumo in un altro Stato membro vengono illecitamente introdotti o spediti per scopi commerciali nel territorio fiscale, in violazione dell'articolo 12, paragrafo 1, l'imposta diventa esigibile con l'immissione o la spedizione nel territorio fiscale. Il soggetto d'imposta è colui che immette in consumo o spedisce i prodotti del tabacco, nonché il destinatario, non appena diventa il detentore dei prodotti (...)».

Il procedimento principale e la questione pregiudiziale

- 10 Il sig. Gross è stato condannato quattro volte, con sentenza passata in giudicato, a una pena detentiva per ricettazione professionale di merci sottratte all'imposta. Il giudice penale constatava che il ricorrente nel procedimento principale aveva ricevuto diverse volte, da un'organizzazione dedita al contrabbando di sigarette, al fine di rivenderle, sigarette non dichiarate per le quali l'accisa sul tabacco non era stata corrisposta.
- 11 Con decisione del 28 luglio 2010, l'Hauptzollamt Braunschweig esigeva dal ricorrente nel procedimento principale, in solido con altri tre debitori, il pagamento dell'accisa sul tabacco per un importo pari a EUR 15 136, interessi esclusi.
- 12 Il ricorrente nel procedimento principale proponeva ricorso dinanzi al Finanzgericht. Tale giudice statuiva che l'esigibilità dell'accisa derivava dall'applicazione dell'articolo 19, prima frase, del TabStG. Esso constatava che, nella controversia che era chiamato a dirimere, sarebbero state immesse per scopi commerciali nel territorio fiscale della Germania sigarette senza contrassegno fiscale tedesco, provenienti da un altro Stato membro, al di fuori di un regime sospensivo. Il Finanzgericht riprendeva le constatazioni di fatto presenti nella sentenza pronunciata in materia penale. Dopo l'introduzione delle sigarette nel territorio fiscale tedesco, il ricorrente nel procedimento principale, in quanto destinatario, ne sarebbe entrato in possesso, sicché sarebbe divenuto debitore dell'accisa ai sensi dell'articolo 19, seconda frase, del TabStG.
- 13 Il ricorrente proponeva ricorso per cassazione («Revision») avverso tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof.
- 14 Il giudice del rinvio nutre dubbi riguardo alla questione se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 92/12 debba essere interpretato nel senso che l'accisa è dovuta da qualsiasi persona detenga per scopi commerciali, in uno Stato membro, prodotti soggetti ad accisa immessi in consumo in un altro Stato membro, o se tale disposizione debba interpretarsi in modo restrittivo, nel senso che l'accisa è dovuta unicamente dalla persona che detiene, per scopi commerciali, per la prima volta i prodotti nello Stato membro in parola.

- 15 In tale contesto, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 92/12(...), osti, fatto salvo il nesso sistematico con l'articolo 7, paragrafo 3, di [tale direttiva], a una normativa di legge di uno Stato membro secondo la quale una persona che detiene per scopi commerciali prodotti soggetti ad accisa immessi in consumo in un altro Stato membro non diventa soggetto d'imposta se ha acquistato i prodotti da un terzo solo a seguito della conclusione della procedura per la loro introduzione».

Sulla questione pregiudiziale

- 16 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 92/12 debba essere interpretato nel senso che tale disposizione consente ad uno Stato membro di designare come debitore dell'accisa una persona che detiene per scopi commerciali nel territorio fiscale di tale Stato membro, prodotti soggetti ad accisa immessi in consumo in un altro Stato membro, sebbene tale persona non sia la prima a detenere tali prodotti nello Stato membro di destinazione.
- 17 Va preliminarmente rilevato che la direttiva 92/12 intende fissare un certo numero di regole quanto alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, e ciò, segnatamente, al fine di assicurare che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri. Tale armonizzazione consente, in linea di principio, di evitare le doppie imposizioni nelle relazioni tra Stati membri (sentenza *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, punti 22 e 23).
- 18 A tale proposito, nel caso di prodotti soggetti ad accisa immessi in consumo in uno Stato membro, la direttiva 92/12 stabilisce, come si evince, in particolare, dai suoi considerando quinto e sesto, una distinzione tra, da un lato, i prodotti detenuti a scopi commerciali in un altro Stato membro da un operatore che svolge in modo indipendente un'attività economica, e, dall'altro, i prodotti acquistati dai privati per proprio uso e trasportati dai medesimi in un altro Stato membro.
- 19 Dalla decisione di rinvio risulta che il ricorrente nel procedimento principale ha acquistato, da un'organizzazione dedita al contrabbando di sigarette immesse in consumo in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania, allo scopo di rivenderle in Germania, sigarette sulle quali non sono state pagate le accise. È pertanto pacifico che le sigarette di cui al procedimento principale sono state introdotte nel territorio tedesco per scopi commerciali, pur essendo sprovviste del contrassegno fiscale nazionale richiesto.
- 20 Occorre ricordare che, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice del rinvio una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia ad esso sottoposta. In questa prospettiva, benché formalmente la questione pregiudiziale si riferisca direttamente solo all'articolo 9 della direttiva 92/12, una tale circostanza non osta a che la Corte fornisca al giudice a quo tutti gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che possano essere utili per definire la controversia di cui è investito, a prescindere dal fatto che detto giudice vi abbia fatto riferimento nel formulare le proprie questioni. A tal proposito, la Corte è tenuta a trarre dall'insieme degli elementi forniti da tale giudice e, in particolare, dalla motivazione della decisione di rinvio, gli elementi di detto diritto che richiedono un'interpretazione, tenuto conto dell'oggetto della controversia di cui è investita (v. sentenza *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, punti 30 e 31).
- 21 È pacifico che il ricorrente nel procedimento principale aveva acquistato diverse volte da terzi i prodotti in parola dopo che questi erano entrati illegalmente nel territorio fiscale tedesco (v., in tal senso, sentenza *Salumets e a.*, C-455/98, EU:C:2000:352, punto 19), al fine di rivenderle e ricavarne profitto.

- 22 Perciò, l'articolo 7 della direttiva 92/12 può trovare applicazione nel procedimento principale, atteso che, ai termini del suo paragrafo 2, tale disposizione riguarda la fattispecie in cui i prodotti sono forniti o destinati ad essere forniti o destinati all'uso, all'interno di un altro Stato membro per le esigenze di un operatore che svolge in modo indipendente un'attività economica.
- 23 Si deve, pertanto, interpretare l'articolo 9 della direttiva 92/12 in combinato disposto con l'articolo 7 di tale direttiva.
- 24 Conformemente al combinato disposto dei paragrafi 1 e 3 di detto articolo 7, l'accisa è dovuta nello Stato membro in cui i prodotti sono detenuti, tra l'altro, da parte della persona alla quale i prodotti in parola sono forniti o da parte dell'operatore professionale.
- 25 In particolare, poiché l'articolo 7, paragrafo 3, della direttiva 92/12 prevede esplicitamente che la persona alla quale «sono forniti i prodotti» in parola può essere tenuta a pagare l'accisa sui prodotti ad essa soggetti, immessi in consumo in uno Stato membro e detenuti a scopo commerciale in un altro Stato membro, tale disposizione va interpretata nel senso che qualsiasi persona detenga i prodotti in parola è tenuta al pagamento dell'accisa.
- 26 Un'interpretazione più restrittiva che riserva la qualità di debitore dell'accisa al primo detentore dei prodotti in parola, sarebbe contraria alla finalità della direttiva 92/12. Infatti, ai sensi di quest'ultima, il passaggio di prodotti dal territorio di uno Stato membro a quello di un altro Stato membro non può dar luogo a un controllo sistematico da parte delle autorità nazionali, suscettibile di ostacolare la libera circolazione delle merci nel mercato interno dell'Unione europea. Di conseguenza, una tale interpretazione renderebbe più incerta la riscossione delle accise esigibili, connesse al passaggio di una frontiera dell'Unione.
- 27 Tale conclusione è altresì avvalorata dall'articolo 33, paragrafo 3, della direttiva 2008/118 del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12 (GU 2009, L 9, pag. 12), che semplifica il contenuto dell'articolo 7 della direttiva 92/12, facendo riferimento, oramai, unicamente alla persona «alla quale i prodotti sono forniti nell'altro Stato membro» (sentenza Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, punto 36).
- 28 Deriva da quanto precede che l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 92/12, in combinato disposto con l'articolo 7 di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che tale disposizione consente ad uno Stato membro di designare come debitore dell'accisa una persona che detiene per scopi commerciali nel territorio fiscale di tale Stato prodotti soggetti ad accisa immessi in consumo in un altro Stato membro in circostanze come quelle del procedimento principale, sebbene tale persona non sia il primo detentore di tali prodotti nello Stato membro di destinazione.

Sulle spese

- 29 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'articolo 9, 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, come modificata dalla direttiva 92/108/CEE del Consiglio, del 14 dicembre 1992, in combinato disposto con l'articolo 7 di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che tale disposizione consente ad uno Stato membro di designare come debitore dell'accisa una persona che detiene per scopi commerciali, nel territorio fiscale di tale Stato, prodotti soggetti ad accisa immessi in

consumo in un altro Stato membro in circostanze come quelle del procedimento principale, sebbene tale persona non sia il primo detentore di tali prodotti nello Stato membro di destinazione.

Firme