

## Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

5 marzo 2015 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposte indirette – Accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 1, paragrafo 2 – Combustibile liquido soggetto ad accisa – Imposta sulle vendite al dettaglio – Nozione di “finalità specifica” – Destinazione predeterminata – Organizzazione del trasporto pubblico nel territorio di una città»

Nella causa C-553/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Tallinna ringkonnakohus (Estonia), con decisione del 15 ottobre 2013, pervenuta in cancelleria il 16 ottobre 2013, nel procedimento

**Tallinna Ettevõtlusamet**

contro

**Statoil Fuel & Retail Eesti AS,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašičnas (relatore) e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Tallinna Ettevõtlusamet, da T. Pikamäe, advokaat;
- per la Statoil Fuel & Retail Eesti AS, da C. Ginter e V. Puolakainen, advokaadid;
- per il governo greco, da I. Bakopoulos, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Grønfeldt e L. Naaber-Kivisoo, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Tallinna Ettevõtlusamet (agenzia di Tallinn per l'imprenditoria; in prosieguo: l'«Ettevõtlusamet») e la Statoil Fuel & Retail Eesti AS (in prosieguo: la «Statoil») in merito al rimborso di un'imposta sulle vendite versata da tale società durante gli anni 2010 e 2011.

## **Contesto normativo**

### *Il diritto dell'Unione*

3 L'articolo 1 della direttiva 2008/118 così dispone:

«1. La presente direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei seguenti prodotti ("prodotti sottoposti ad accisa"):

a) prodotti energetici ed elettricità di cui alla direttiva 2003/96/CE [del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU L 283, pag. 51)];

(...)

2. Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto [in prosieguo: l'«IVA»] in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni.

(...)».

4 L'articolo 47, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 precisa, al primo comma, che «[l]a 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)] è abrogata con efficacia al 1° aprile 2010».

5 L'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 così disponeva:

«I prodotti [soggetti ad accisa] possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini della accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta».

### *Il diritto estone*

6 Nella versione in vigore all'epoca della controversia principale, la legge sulle imposte locali (kohalike maksude seadus), del 21 settembre 1994, consentiva in particolare agli enti locali di istituire un'imposta alle condizioni elencate nel suo articolo 8. Tale articolo, rubricato «Imposta sulle vendite», così prevedeva:

«(1) Sono tenuti al versamento dell'imposta sulle vendite gli imprenditori individuali e le persone giuridiche titolari di una licenza per esercitare il commercio o per fornire servizi nel territorio del

comune o della città. L'imposta sulle vendite è versata, in funzione della sede dell'impresa, dai commercianti ai sensi della legge sulle attività commerciali [(kaubandustegevuse seadus), dell'11 febbraio 2004] iscritti nel registro delle attività economiche e che esercitano la loro attività nel settore del commercio al dettaglio, della ristorazione o dei servizi.

(2) L'imposta sulle vendite viene riscossa sul valore, compreso nel prezzo di vendita, dei prodotti o dei servizi venduti dal soggetto passivo nel territorio del comune o della città. Prezzo di vendita dei prodotti e dei servizi ai sensi della presente legge è il valore imponibile del fatturato imponibile, previsto dalla legge sul fatturato, al netto dell'imposta sulle vendite.

(3) L'aliquota dell'imposta sulle vendite è fissata dal consiglio comunale o della città, ma non può superare l'1% del valore, contenuto nel prezzo di vendita, dei prodotti e dei servizi di cui al paragrafo 2.

(...)

(6) L'amministrazione comunale o della città può concedere agevolazioni ed esenzioni dall'imposta sulle vendite, alle condizioni e con le procedure stabilite dal consiglio comunale o della città».

7 Detto articolo 8 è stato abrogato con effetto al 1° gennaio 2012 e, da tale data, l'imposta sulle vendite non è più prevista.

8 Il 17 dicembre 2009 il Tallinna Linnavolikogu (consiglio comunale della città di Tallinn) ha adottato il regolamento n. 45 relativo all'imposta di Tallinn sulle vendite (müügimaks Tallinnas). Tale regolamento è stato modificato dal regolamento n. 22 del Tallinna Linnavolikogu, dell'8 aprile 2010 (in prosieguo: il «regolamento n. 45»).

9 L'articolo 1 del regolamento n. 45, rubricato «Denominazione e oggetto dell'imposta», così prevedeva:

«(1) Con il presente regolamento viene introdotta nella città di Tallinn un'imposta sulle vendite.

(2) L'imposta sulle vendite è riscossa sui prodotti venduti e sui servizi forniti da un soggetto passivo che soddisfa le condizioni di cui all'articolo 2 del regolamento, nei locali dell'impresa situati nel territorio della città di Tallinn o a partire da essi, a una persona fisica (escluse le forniture a un imprenditore individuale per le necessità della sua impresa) nel settore del commercio al dettaglio, della ristorazione e dei servizi».

10 L'articolo 2 del medesimo regolamento, rubricato «Il soggetto passivo», disponeva quanto segue:

«Sono soggetti passivi i commercianti ai sensi della legge [dell'11 febbraio 2004] sulle attività commerciali che soddisfano le seguenti condizioni:

1) Il commerciante è iscritto nel registro delle attività economiche;

2) i locali dell'impresa del commerciante sono siti, in base ai dati contenuti nel registro delle attività economiche, nel territorio della città di Tallinn;

3) il commerciante esercita la propria attività nel settore del commercio al dettaglio, della ristorazione o dei servizi».

11 L'articolo 4 del regolamento n. 45 fissava l'aliquota dell'imposta sulle vendite all'1% del

valore imponibile dei prodotti e dei servizi di cui all'articolo 1, paragrafo 2, di tale regolamento.

12 L'articolo 5 del predetto regolamento, intitolato «Esenzioni fiscali», così disponeva:

«I prodotti e i servizi del seguente tipo sono esenti dal pagamento dell'imposta sulle vendite:

- 1) i prodotti e servizi venduti tramite il commercio elettronico;
- 2) l'energia elettrica e termica venduta tramite la rete di distribuzione, il gas naturale e l'acqua;
- 3) i prodotti e servizi venduti durante un viaggio in barca, aeromobile, treno o autobus, quando il viaggio inizia o finisce all'esterno del territorio della città di Tallin o quando la barca, l'aeromobile, il treno o l'autobus restano, durante il viaggio, all'esterno del territorio di Tallin;
- 4) medicinali, contraccettivi, prodotti sanitari e per l'igiene, apparecchiature mediche nonché accessori medici di cui all'elenco stabilito dal regolamento n. 63 del Ministro degli Affari sociali del 4 dicembre 2006 (...);
- 5) pane senza aggiunta di miele, uova, formaggio o frutta (...);
- 6) latte, panna, latticello, latte e crema coagulati, yogurt, kefir e altri tipi di latte e panna fermentati o acidificati (...), eccetto in polvere, in granuli o in altri formati solidi (...);
- 7) preparazioni (omogeneizzate) in purea, destinate a essere utilizzate come alimenti per bambini (...), latti speciali per neonati (...), preparazioni per l'alimentazione dei bambini, condizionate per la vendita al dettaglio, in polvere o liquide (...) nonché alimenti per bambini contenenti latte e prodotti lattieri (...);
- 8) pannolini per neonati (...);
- 9) barche, yacht e imbarcazioni fuoribordo di lunghezza compresa tra 4 e 12 metri soggetti a controllo tecnico».

13 Il Comune di Tallinn ha inoltre comunicato tramite lettera che le vendite di sigarette erano anch'esse esenti dall'imposta sulle vendite.

14 L'articolo 13 del regolamento n. 45 prevedeva che quest'ultimo fosse applicabile dal 1° giugno 2010.

15 Il 22 giugno 2010 il Tallinna Linnavolikogu ha adottato il regolamento n. 39 recante modifica del bilancio della città di Tallin per il 2010 e primo bilancio integrativo (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Tale regolamento, entrato in vigore il 25 giugno 2010, ha modificato il regolamento n. 45 inserendovi il seguente articolo 91:

«L'imposta sulle vendite è riscossa ai fini dell'organizzazione, nel territorio della città di Tallinn, del trasporto pubblico di cui all'articolo 6, paragrafo 1, della legge relativa all'organizzazione degli enti locali [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus), del 2 giugno 1993 (in prosieguo: la "legge relativa all'organizzazione degli enti locali")]. Il gettito dell'imposta sulle vendite è specificamente destinato al conseguimento di tale obiettivo».

16 Il 9 settembre 2010 il Tallinna Linnavolikogu ha adottato il regolamento n. 46 relativo al bilancio della città di Tallinn per il 2011 (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). L'articolo 10 di tale regolamento riprendeva il testo di detto articolo 91.

17 Il 15 dicembre 2011 il Tallinna Linnavolikogu ha adottato il regolamento n. 43 recante

modifica del regolamento n. 45, precisando che l'ultimo periodo d'imposta sarebbe stato il quarto trimestre del 2011. Dal 31 dicembre 2011 l'imposta sulle vendite nella città di Tallinn non esiste più, conformemente alla modifica apportata alla legge del 21 settembre 1994 sulle imposte locali.

18 L'articolo 6, paragrafo 1, della legge relativa all'organizzazione degli enti locali così prevede:

«Gli enti locali hanno il compito di organizzare, nel territorio del comune o della città, (...) il trasporto pubblico all'interno del comune o della città, (...) se la realizzazione di questi compiti non è stata affidata ad altri soggetti».

19 L'articolo 3, paragrafo 2, punto 2, della legge relativa al trasporto pubblico (ühistranspordi seadus), del 26 gennaio 2000, così dispone:

«(2) L'obiettivo della creazione e dell'organizzazione del trasporto pubblico è il seguente:

(...)

2) favorire l'utilizzo preferenziale dei mezzi di trasporto pubblici rispetto alle automobili e agli altri veicoli privati, riducendo così l'impatto negativo dei trasporti sull'ambiente e i danni alla salute che ne derivano, contribuendo nel contempo a prevenire gli incidenti stradali e gli ingorghi».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

20 Come emerge dalla decisione di rinvio, tra le attività della Statoil rientra la vendita al dettaglio di combustibile liquido, prodotto soggetto ad accisa. In data 20 luglio 2010, 20 ottobre 2010 e 25 gennaio 2011, essa ha dichiarato il fatturato realizzato mediante la vendita di prodotti e servizi soggetti all'imposta sulle vendite rispettivamente per il mese di giugno del 2010 nonché per il terzo e il quarto trimestre dello stesso anno.

21 Rispettivamente il 22 settembre 2010, il 26 ottobre 2010 e il 7 febbraio 2011, la Statoil ha presentato dichiarazioni in rettifica, con le quali ha detratto dal suo fatturato precedentemente dichiarato quello realizzato tramite la vendita di prodotti soggetti ad accisa. Rispettivamente il 22 settembre 2010, il 28 ottobre 2010 e il 9 febbraio 2011, la Statoil ha presentato domande di rimborso presso l'Ettevõtlusamet.

22 Con decisioni del 19 ottobre 2010, del 9 novembre 2010 e del 4 marzo 2011, l'Ettevõtlusamet ha respinto tali domande. Inoltre, con quest'ultima decisione, l'Ettevõtlusamet ha stabilito che, per il quarto trimestre del 2010, la Statoil era debitrice di una somma aggiuntiva.

23 Il 19 novembre 2010 la Statoil ha proposto dinanzi al Tallinna halduskohus (Tribunale amministrativo di Tallinn) un ricorso sostanzialmente diretto all'annullamento delle decisioni dell'Ettevõtlusamet del 19 ottobre e del 9 novembre 2010, e a che fosse ordinato il riesame delle domande di rimborso del 22 settembre e del 28 ottobre 2010 o il rimborso immediato delle somme versate in eccesso indicate in tali domande di rimborso. Nel suo ricorso la Statoil deduceva in particolare il fatto che l'articolo 1, paragrafo 2, del regolamento n. 45 fosse contrario al diritto dell'Unione, in quanto imponeva il versamento di un'imposta sulla vendita di prodotti e servizi nel settore del commercio al dettaglio senza prevedere eccezioni per la vendita di prodotti soggetti ad accisa. Il 5 aprile 2011 la Statoil ha proposto dinanzi al medesimo giudice un ricorso simile vertente sulla decisione dell'Ettevõtlusamet del 4 marzo 2011. Il Tallinna halduskohus ha riunito tali ricorsi.

24 Con decisione del 19 ottobre 2011 il Tallinna halduskohus ha annullato le tre summenzionate decisioni dell'Ettevõtlusamet e ha ordinato a quest'ultima di procedere al riesame delle domande di rimborso in questione. Per motivare la sua decisione, il Tallinna halduskohus ha

addotto in sostanza il fatto che l'imposta sulle vendite non possa considerarsi come volta a perseguire una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

25 L'Ettevõtlusamet ha interposto appello contro tale decisione dinanzi al giudice del rinvio, sostenendo in particolare che l'imposta sulle vendite è riscossa per uno scopo concreto, ossia la promozione del trasporto pubblico e la conseguente riduzione dell'intensità del traffico stradale e del suo effetto negativo sull'ambiente; che la città di Tallinn utilizza il gettito proveniente da tale imposta per accrescere la qualità del trasporto pubblico, e che detta imposta mira tanto a penalizzare il consumo di alcuni prodotti e servizi atti a generare costi sociali o effetti esterni negativi, quanto a finanziare servizi d'interesse generale.

26 La Statoil conclude per il rigetto dell'appello, rilevando in particolare che la finalità prevista nella normativa applicabile è l'organizzazione del trasporto pubblico, e non la sua promozione come sostiene l'Ettevõtlusamet.

27 La Tallinna ringkonnakohus (Corte d'appello di Tallinn) considera che, al fine di dimostrare che l'imposta riscossa sui prodotti soggetti ad accisa sia stata utilizzata conformemente alla finalità specifica indicata, l'Ettevõtlusamet non deve fornire altre prove oltre a quelle derivanti dal bilancio della città. Essa rileva che, nel caso di specie, non vi è ragione di presumere che gli importi provenienti dall'imposta sulle vendite non siano stati utilizzati conformemente a tale finalità specifica.

28 Peraltro, secondo il giudice del rinvio, le imposte che perseguono una finalità specifica sono solitamente utilizzate per penalizzare il consumo di alcuni prodotti e servizi atti a generare costi sociali o a causare effetti esterni negativi, quali effetti nocivi per l'ambiente, o al fine di finanziare alcuni servizi di interesse generale come la promozione del turismo, dello sport o della cultura. Questo tipo di imposte sarebbe quindi uno strumento utilizzato dalle autorità al fine di influire sul comportamento dei consumatori incoraggiandoli a evitare, mediante l'applicazione di tali imposte a spese criticabili, l'utilizzo di determinati prodotti.

29 Tuttavia, secondo la Tallinna ringkonnakohus, alla data della sua decisione di rinvio la giurisprudenza della Corte non forniva risposte chiare alla questione se un'imposta indiretta abbia una finalità specifica, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, quando è riscossa al fine di finanziare un compito concreto incombente per legge all'ente locale e il finanziamento di tale compito è garantito anche se l'imposta non viene riscossa. A tale proposito, detto giudice rileva che l'intero gettito derivante dall'imposta sulle vendite è stato destinato all'organizzazione del trasporto pubblico, ciò che può ridurre l'inquinamento e migliorare il benessere generale.

30 Il giudice del rinvio s'interroga peraltro sulla legittimità della riscossione di detta imposta nel periodo durante il quale la finalità specifica dell'imposta medesima non era espressamente prevista in un atto giuridico, osservando in proposito che l'articolo 91 è stato inserito nel regolamento n. 45 soltanto nel corso del periodo d'imposta oggetto della controversia, ossia a decorrere dal 25 giugno 2010.

31 In tale contesto la Tallinna ringkonnakohus ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il finanziamento dell'organizzazione del trasporto pubblico nel territorio di un ente locale possa essere considerato quale finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva [2008/118], quando l'adempimento e il finanziamento di un tale compito rientrano negli obblighi dell'ente locale.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva [2008/118] debba essere interpretato nel senso che è compatibile con tale disposizione l'introduzione nel diritto nazionale di un'imposta indiretta riscossa sulla vendita al consumatore finale di un prodotto sottoposto ad accisa e destinata esclusivamente all'attività di trasporto pubblico, quando quest'ultima costituisce un obbligo dell'ente locale destinatario dell'imposta che deve essere adempiuto a prescindere da una siffatta imposta indiretta e l'ammontare del suo finanziamento non dipende, in ultima analisi, automaticamente dall'importo dell'imposta riscossa, posto che l'ammontare della somma destinata all'attività di cui trattasi è definito con esattezza, cosicché, se il gettito dell'imposta indiretta è superiore, l'autorità pubblica riduce in pari misura le altre risorse finanziarie da destinarsi all'attività in parola e viceversa, se l'imposta sulle vendite riscossa è inferiore, l'ente locale è tenuto a incrementare in modo corrispondente le altre risorse finanziarie per l'attività suddetta, ma è tuttavia possibile, in caso di gettito fiscale diverso dalle previsioni, modificare l'importo delle spese per essa previsto mediante una modifica del bilancio dell'ente locale.

3) In caso di risposta affermativa alla questione che precede, se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva [2008/118] debba essere interpretato nel senso che è compatibile con tale disposizione la riscossione su un prodotto soggetto ad accisa di un'imposta indiretta aggiuntiva la cui finalità è stabilita dopo l'insorgenza dell'obbligo di versamento dell'imposta di cui trattasi».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

#### *Sulla prima e sulla seconda questione*

32 Con la prima e la seconda questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 debba essere interpretato nel senso che consente di ritenere che un'imposta, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, colpendo le vendite al dettaglio di combustibile liquido soggetto ad accisa, persegue una finalità specifica ai sensi di tale disposizione se essa mira a finanziare l'organizzazione del trasporto pubblico sul territorio dell'ente locale che impone tale imposta, laddove tale ente locale, indipendentemente dall'esistenza della predetta imposta, ha l'obbligo di eseguire e di finanziare tale attività e il gettito di tale imposta è stato utilizzato esclusivamente al fine di realizzare tale attività.

33 In via preliminare occorre rilevare che dalla decisione di rinvio emerge che la controversia principale, che verte sull'imposta sulle vendite soltanto nei limiti in cui essa ha gravato sulle vendite al dettaglio di combustibile liquido, riposa sulla premessa incontestata che tale prodotto rientra nella nozione di «prodotto sottoposto ad accisa» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118. Spetta, se del caso, al giudice del rinvio verificare questo punto. In ogni caso, poiché la Corte è tenuta a pronunciarsi alla luce delle considerazioni di fatto e di diritto espresse nella decisione di rinvio (v. sentenze B., C?306/09, EU:C:2010:626, punto 47, e *Kastrati*, C?620/10, EU:C:2012:265, punto 38), essa ammetterà, nella fattispecie, la medesima premessa ai fini del suo esame.

34 Peraltro, sebbene la direttiva 2008/118, la sola applicabile *ratione temporis* alla controversia principale, abbia abrogato e sostituito la direttiva 92/12 con effetto al 1° aprile 2010, dai testi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 e dell'articolo 3, paragrafo 2, 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 disposizioni resta applicabile per quanto attiene all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

35 Secondo una lettura congiunta dei paragrafi 1 e 2 dell'articolo 1 di quest'ultima direttiva, i

prodotti sottoposti ad accisa ai sensi della richiamata direttiva possono essere oggetto di un'imposizione indiretta diversa dall'accisa istituita da tale direttiva se, da un lato, tale imposizione è prelevata per una o più finalità specifiche e se, dall'altro, essa rispetta le regole di imposizione dell'unione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta, regole queste che non includono le disposizioni relative alle esenzioni.

36 Queste due condizioni, che mirano ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi, hanno, come risulta dalla formulazione letterale stessa dell'articolo 1, paragrafo 2, della medesima direttiva, carattere cumulativo (v., per analogia, sentenza *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

37 Per quanto riguarda la prima delle menzionate condizioni, che è la sola ad essere contemplata dalle questioni poste, dalla giurisprudenza della Corte risulta che una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 è una finalità che non sia puramente di bilancio (v., per analogia, sentenze *Commissione/Francia*, C-434/97, EU:C:2000:98, punto 19, nonché *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

38 Ciononostante, siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri ad un obiettivo di bilancio non può, di per sé sola, salvo privare l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 di qualsivoglia sostanza, essere sufficiente ad escludere che l'imposta in parola possa essere considerata come dotata parimenti di una finalità specifica ai sensi di tale disposizione (v., per analogia, sentenza *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

39 Pertanto, sebbene la destinazione predeterminata del gettito tributario al finanziamento da parte delle autorità locali di competenze loro trasferite possa costituire un elemento di cui tenere conto al fine di identificare la sussistenza di una finalità specifica, una siffatta destinazione, relativa ad una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non può, in quanto tale, costituire una condizione sufficiente, poiché ogni Stato membro può decidere di imporre, a prescindere dalla finalità perseguita, la destinazione del gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese. In caso contrario, qualsiasi finalità potrebbe essere considerata come specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, ciò che priverebbe l'accisa armonizzata istituita dalla menzionata direttiva di ogni effetto utile e si porrebbe in contrasto con il principio in base al quale una disposizione derogatoria quale detto articolo 1, paragrafo 2, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva (v., per analogia, sentenza *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, punti 28 e 29 nonché giurisprudenza ivi citata).

40 Pertanto, l'esistenza di una finalità specifica ai sensi della citata disposizione non può essere dimostrata dalla sola destinazione del gettito dell'imposta di cui trattasi al finanziamento di spese generali incombenti all'ente pubblico in un dato settore. In caso contrario infatti, detta asserita finalità specifica non potrebbe essere distinta da una finalità puramente di bilancio.

41 Affinché la destinazione predeterminata del gettito di un'imposta che grava sui prodotti soggetti ad accisa consenta di considerare che tale imposta persegue una finalità specifica ai sensi della medesima disposizione, è necessario che l'imposta in questione miri, di per se stessa, a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata, e quindi che sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la predetta finalità specifica (v., in tal senso, sentenza *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, punto 30).

42 In assenza di un siffatto meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, un'imposta che grava sui prodotti soggetti ad accisa può essere considerata perseguire una finalità specifica

ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 soltanto qualora tale imposta sia concepita, quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti nel senso di consentire la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo (v., in tal senso, sentenza *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, punto 32).

43 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio emerge che il gettito dell'imposta sulle vendite, che è peraltro riscossa sulla maggior parte dei prodotti e dei servizi venduti ai consumatori finali nel territorio della città di Tallinn, è stato assegnato dalla città di Tallinn al finanziamento dell'esercizio, da parte di quest'ultima, della sua competenza in materia di organizzazione del trasporto pubblico nel suo territorio, competenza che le è conferita dall'articolo 6, paragrafo 1, della legge relativa all'organizzazione degli enti locali, ed è stato utilizzato esclusivamente per tale finalità.

44 Anche se tale circostanza può effettivamente costituire un elemento da prendere in considerazione al fine di individuare la sussistenza di una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, conformemente alla giurisprudenza della Corte rammentata al punto 39 della presente sentenza, si deve tuttavia necessariamente constatare che tale destinazione riguarda spese generali incombenti alla città di Tallinn a prescindere dall'esistenza dell'imposta di cui trattasi nel procedimento principale. Orbene, tali spese generali possono essere finanziate dal gettito di imposte di qualsiasi natura. Pertanto, la finalità specifica invocata, ossia il finanziamento dell'organizzazione del trasporto pubblico nel territorio della città di Tallinn, non può essere distinta da una finalità puramente di bilancio.

45 Peraltro, anche considerando dimostrato, da un lato, quanto affermato dall'*Ettevõtlusamet* e dal governo greco, secondo cui, in sostanza, l'imposta sulle vendite, colpendo i combustibili liquidi soggetti ad accisa, mira, mediante un'organizzazione efficace del trasporto pubblico, alla tutela dell'ambiente e della salute pubblica, nonché, dall'altro, che non si tratterebbe in questo caso di semplici spese generali che possono essere finanziate dal gettito di imposte di qualsiasi natura (v. in tal senso, a proposito delle spese sanitarie in generale, sentenza *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, punto 31), si deve osservare che la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale non prevede nessun meccanismo di destinazione predeterminata del gettito di tale imposta, quando grava sui combustibili liquidi soggetti ad accisa, a tali finalità ambientali o di salute pubblica. A tale proposito, non si può considerare che la semplice destinazione del gettito di cui trattasi nel procedimento principale all'organizzazione del trasporto pubblico consenta di stabilire un nesso diretto, ai sensi della giurisprudenza della Corte rammentata al punto 41 della presente sentenza, tra l'uso del gettito della predetta imposta e tali finalità ambientali e di salute pubblica.

46 Inoltre, né dal fascicolo di cui dispone la Corte, né d'altronde dalle osservazioni scritte dinanzi ad essa presentate, risulta che l'imposta sulle vendite, quando grava sui combustibili liquidi soggetti ad accisa, soddisfi le condizioni richiamate al punto 42 della presente sentenza, ossia che essa sia concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in maniera tale da dissuadere i contribuenti dall'utilizzare tali combustibili o da incoraggiarli ad adottare un comportamento i cui effetti sarebbero meno nocivi per l'ambiente o la salute pubblica rispetto al comportamento che i medesimi contribuenti adotterebbero in assenza dell'imposta in parola.

47 Da tutte le considerazioni che precedono risulta che si deve rispondere alla prima e alla seconda questione dichiarando che l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 dev'essere interpretato nel senso che non consente di ritenere che un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale, quando grava sulle vendite al dettaglio di combustibile liquido soggetto

ad accisa, persegua una finalità specifica ai sensi di tale disposizione in una situazione in cui essa è diretta a finanziare l'organizzazione del trasporto pubblico nel territorio dell'ente locale che istituisce tale imposta e detto ente locale, a prescindere dall'esistenza della predetta imposta, ha l'obbligo di eseguire e di finanziare tale attività, anche se il gettito di detta imposta è stato utilizzato esclusivamente per realizzare l'attività in parola. La richiamata disposizione deve di conseguenza essere interpretata nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che istituisce un'imposta di questo tipo sulle vendite al dettaglio di combustibile liquido soggetto ad accisa.

### *Sulla terza questione*

48 Tenuto conto della risposta fornita alla prima e alla seconda questione, non è necessario rispondere alla terza questione.

### **Sulle spese**

49 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 (Terza Sezione) dichiara:

**L'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, dev'essere interpretato nel senso che non consente di ritenere che un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale, quando grava sulle vendite al dettaglio di combustibile liquido soggetto ad accisa, persegua una finalità specifica ai sensi di tale disposizione in una situazione in cui essa è diretta a finanziare l'organizzazione del trasporto pubblico nel territorio dell'ente locale che istituisce tale imposta e detto ente locale, a prescindere dall'esistenza della predetta imposta, ha l'obbligo di eseguire e di finanziare tale attività, anche se il gettito di detta imposta è stato utilizzato esclusivamente per realizzare l'attività in parola. La richiamata disposizione deve di conseguenza essere interpretata nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che istituisce un'imposta di questo tipo sulle vendite al dettaglio di combustibile liquido soggetto ad accisa.**

Firme

\* Lingua processuale: l'estone.