

Corte di Giustizia UE, sez. VI, sentenza 3 marzo 2021, C-7/20

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone VS all'Hauptzollamt Münster (Ufficio doganale principale di Münster, Germania) in merito al pagamento dei dazi doganali e dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione su un veicolo privato immatricolato in Turchia e importato da VS nel territorio dell'Unione europea.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 In conformità dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le importazioni di beni. Ai sensi dell'articolo 30, primo comma, di tale direttiva, è considerata come importazione di beni l'introduzione nell'Unione di un bene che non è in libera pratica.

4 A norma dell'articolo 60 di detta direttiva, l'importazione di beni è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nell'Unione.

5 L'articolo 62 della medesima direttiva recita:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

1) “fatto generatore dell'imposta” il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta; (...)».

6 Ai sensi dell'articolo 70 della direttiva IVA, il fatto generatore dell'IVA si verifica e l'imposta diviene esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni.

7 L'articolo 71, paragrafo 1, di detta direttiva così dispone:

«Quando i beni sono vincolati, al momento della loro entrata [nell'Unione], ad uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui agli articoli 156, 276 e 277, o ad un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o di transito esterno, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi o situazioni.

Tuttavia, quando i beni importati sono assoggettati a dazi doganali, prelievi agricoli o imposte di effetto equivalente istituiti nell'ambito di una politica comune, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi o prelievi».

Codice doganale

8 L'articolo 79 del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU 2013, L 269, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»), intitolato «Obbligazione doganale sorta in seguito a inosservanza», dispone quanto segue:

«1. Per merci soggette ai dazi all'importazione, sorge un'obbligazione doganale all'importazione in seguito all'inosservanza di:

a) uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione, alla loro sottrazione alla vigilanza doganale o per la

circolazione, la trasformazione, il magazzinaggio, la custodia temporanea, l'ammissione temporanea o la rimozione di siffatte merci all'interno di tale territorio;

(...)

3. Nei casi di cui al paragrafo 1, lettere a) e b), il debitore è una delle persone seguenti:

a) qualsiasi persona che era tenuta a rispettare gli obblighi in questione;

(...))».

9 L'articolo 87 del codice doganale, intitolato «Luogo in cui sorge l'obbligazione doganale», prevede, al paragrafo 4, quanto segue:

«Se un'autorità doganale constata che un'obbligazione doganale è sorta a norma dell'articolo 79 o dell'articolo 82 in un altro Stato membro e l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione corrispondente alla stessa è inferiore a 10 000 EUR, l'obbligazione doganale si considera sorta nello Stato membro in cui è avvenuta la constatazione».

10 L'articolo 135 del codice doganale, intitolato «Trasporto fino al luogo appropriato», enuncia, al paragrafo 1, quanto segue:

«La persona che introduce le merci nel territorio doganale dell'Unione le trasporta senza indugio, seguendo la via indicata dalle autorità doganali e conformemente alle loro eventuali istruzioni, all'ufficio doganale designato dalle autorità doganali, o in qualsiasi altro luogo designato o autorizzato da dette autorità o in una zona franca».

11 L'articolo 139 del codice doganale, intitolato «Presentazione delle merci in dogana», dispone, al paragrafo 1, che le merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione sono presentate in dogana immediatamente al loro arrivo all'ufficio doganale designato o in altro luogo designato o approvato dalle autorità doganali o nella zona franca, a cura, in particolare, della persona che ha introdotto le merci nel territorio doganale dell'Unione.

Diritto tedesco

12 L'articolo 21, paragrafo 2, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), nella versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale, dispone:

«Le norme applicabili ai dazi doganali si applicano mutatis mutandis all'IVA all'importazione, ad eccezione delle norme relative al perfezionamento attivo nel sistema del rimborso e a quelle relative al perfezionamento passivo».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13 VS, residente in Germania, ha introdotto il suo veicolo privato dalla Turchia, dove il veicolo era immatricolato, nel territorio di detto Stato membro, passando per la Bulgaria, la Serbia, l'Ungheria e l'Austria. L'importazione del veicolo in questione è stata accertata in Germania in occasione di un controllo di polizia effettuato il 26 febbraio 2018. Nel corso del mese di marzo 2018, VS ha riportato il veicolo in Turchia e l'ha poi qui venduto.

14 A seguito del suddetto controllo, l'Ufficio doganale principale di Münster, ritenendo che VS avesse omesso di condurre il veicolo verso un ufficio doganale all'importazione e di presentarlo in dogana, ha constatato che l'interessato era debitore di un importo di EUR 1 589 a titolo dei dazi doganali all'importazione e di EUR 3 021,01 a titolo dell'IVA all'importazione.

15 VS ha presentato un ricorso dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania), odierno giudice del rinvio, facendo valere che egli aveva utilizzato il veicolo soltanto per un breve periodo di tempo ed esclusivamente come mezzo di trasporto per tragitti privati. Di conseguenza, il veicolo suddetto non avrebbe dovuto essere assoggettato ai dazi doganali all'importazione.

16 Il giudice del rinvio sottolinea preliminarmente che VS, contrariamente a quanto da lui implicitamente suggerito nel suo ricorso, non può beneficiare del regime doganale dell'ammissione temporanea, dato che l'interessato risiede in effetti nel territorio dell'Unione.

17 Detto giudice ritiene che, con l'importazione del veicolo oggetto del procedimento principale nel territorio dell'Unione, VS abbia violato alcune disposizioni di diritto doganale, e in particolare l'articolo 135, paragrafo 1, del codice doganale, relativo all'obbligo di trasportare le merci verso un ufficio doganale, e l'articolo 139, paragrafo 1, del medesimo codice, relativo all'obbligo di presentare tali merci in dogana. Di conseguenza, sarebbe sorta un'obbligazione doganale all'importazione, a norma dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice suddetto, della quale il ricorrente nel procedimento principale sarebbe debitore ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 3, lettera a), del medesimo codice.

18 Secondo il giudice del rinvio, è pacifico che, in conformità dell'articolo 87, paragrafo 4, del codice doganale, l'obbligazione doganale è sorta in Germania. Infatti, in primo luogo, mentre il veicolo è fisicamente entrato nel territorio dell'Unione attraverso la Bulgaria e, di conseguenza, è in tale Stato membro che esso avrebbe dovuto essere trasportato e presentato in dogana, sono state le autorità tedesche ad accertare l'esistenza dell'obbligazione doganale. In secondo luogo, l'importo dei dazi corrispondente a tale obbligazione è inferiore a EUR 10 000.

19 Date tali circostanze, rimarrebbe da stabilire se sia possibile applicare all'IVA all'importazione, in via analogica, l'articolo 87, paragrafo 4, del codice doganale, il che, in caso affermativo, implicherebbe che tale imposta venga considerata, anch'essa, sorta in Germania.

20 A questo proposito, il giudice del rinvio ricorda che, ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, quando i beni in questione sono assoggettati a dazi doganali, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di tali dazi.

21 Così, nel caso di specie, dato che, ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 87, paragrafo 4, del codice doganale, l'obbligazione doganale relativa al veicolo oggetto del procedimento principale è sorta in Germania, si potrebbe concludere che il debito relativo all'IVA è sorto, anch'esso, in tale Stato membro, anche se il veicolo in questione è fisicamente entrato nel territorio dell'Unione dalla Bulgaria.

22 D'altronde, secondo il giudice del rinvio, le altre condizioni necessarie per la costituzione di un debito a titolo di IVA sarebbero, nel caso di specie, soddisfatte. Infatti, il veicolo in discussione nel procedimento principale è stato utilizzato durante vari mesi nel territorio dell'Unione, senza essere posto sotto alcun regime doganale. Pertanto, in conformità della giurisprudenza della Corte, l'inosservanza delle disposizioni doganali permetterebbe di presumere che il veicolo sia entrato nel circuito economico dell'Unione ed abbia dunque potuto essere oggetto di consumo.

23 Tuttavia, il Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf) solleva dei dubbi riguardo alla possibilità di applicare in via analogica le regole enunciate all'articolo 87, paragrafo 4, del codice doganale alla nascita di un'obbligazione a titolo di IVA all'importazione. Infatti, da un lato, occorrerebbe valutare separatamente le competenze per la riscossione dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 44). Dall'altro lato, l'articolo 71 della direttiva IVA riguarderebbe soltanto il momento in cui sorge l'IVA e non opererebbe alcun riferimento ai criteri, stabiliti dagli articoli 60 e 61 di tale direttiva, che permettono di stabilire il luogo di importazione.

24 È alla luce di tali circostanze che il Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale: «Se l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che la disposizione di cui all'articolo 87, paragrafo 4, del [codice doganale] deve essere applicata per analogia all'insorgenza [del debito a titolo di IVA] (IVA all'importazione)».

Sulla questione pregiudiziale

25 Con il suo quesito, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'IVA all'importazione relativa a beni soggetti a dazi doganali può sorgere nello Stato membro in cui è stata effettuata la constatazione dell'inosservanza di un obbligo imposto dalla normativa doganale dell'Unione.

26 A questo proposito, occorre rilevare che, a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le importazioni di beni, e che, in virtù dell'articolo 30, primo comma, di tale direttiva, si considera come importazione di beni l'introduzione nell'Unione di un bene che non è in libera pratica.

27 Orbene, vari elementi permettono di rilevare l'esistenza di un collegamento tra l'IVA all'importazione e i dazi doganali.

28 Anzitutto, se invero, ai termini dell'articolo 60 della direttiva IVA, l'importazione di beni viene effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene si trova nel momento in cui entra nell'Unione, l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, di tale direttiva dispone che, quando i beni importati sono assoggettati a dazi doganali, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'IVA diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di tali dazi.

29 Poi, l'IVA all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali comparabili, in quanto essi traggono origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione delle merci nel circuito economico degli Stati membri. Questo parallelismo trova conferma nel fatto che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione a quelli dei dazi doganali (sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 41).

30 Infine, secondo la giurisprudenza della Corte, un'obbligazione a titolo di IVA potrebbe aggiungersi all'obbligazione doganale qualora il comportamento illecito che ha generato quest'ultima permettesse di presumere che le merci in questione sono entrate nel circuito economico dell'Unione e hanno potuto essere oggetto di consumo, determinando così il realizzarsi del fatto generatore dell'IVA (sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 44 e la giurisprudenza ivi citata).

31 Tuttavia, detta presunzione può essere rovesciata se viene dimostrato che, malgrado le violazioni della normativa doganale, che determinano la nascita di un'obbligazione doganale all'importazione nello Stato membro in cui tali violazioni sono state commesse, un bene è stato introdotto nel circuito economico dell'Unione nel territorio di un altro Stato membro, nel quale tale bene era destinato al consumo. In questo caso, il fatto generatore dell'IVA all'importazione si verifica in tale altro Stato membro (sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 48).

32 A questo proposito, occorre sottolineare che, nella causa decisa dalla sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), malgrado che i beni in questione avessero costituito l'oggetto di violazioni della normativa doganale nel territorio tedesco, essi erano stati unicamente trasbordati da un aereo all'altro nel suddetto territorio, prima di essere trasportati in Grecia. Infatti, era quest'ultimo lo Stato membro che costituiva la loro destinazione finale nonché il luogo in cui i beni in questione erano stati consumati.

33 Alla luce di tali circostanze, la Corte ha constatato che i beni in questione erano entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro della loro destinazione finale e che, di conseguenza, l'IVA all'importazione afferente a questi beni era sorta in tale Stato membro (v., in tal senso, sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 53).

34 Nel caso di specie, risulta dalle informazioni di cui dispone la Corte che, come nella fattispecie all'origine della sentenza del 10 luglio 2019 (*Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579), il veicolo in questione nel procedimento principale è, senza dubbio,

entrato materialmente nel territorio dell'Unione attraverso la Bulgaria, sicché è in questo Stato membro che non sono state rispettate le obbligazioni doganali.

35 Tuttavia, risulta dalle medesime informazioni che spetta al giudice del rinvio verificare che, anche se, durante il suo tragitto dalla Turchia verso la Germania, il veicolo in questione è inizialmente entrato nel territorio doganale dell'Unione in Bulgaria e, dopo essere transitato per il territorio di un paese terzo, ossia la Serbia, è poi nuovamente entrato nel suddetto territorio doganale in Ungheria, tale veicolo è stato utilizzato effettivamente in Germania, Stato membro di residenza di VS. Di conseguenza, poiché il veicolo è entrato nel circuito economico dell'Unione in Germania, è in quest'ultimo Stato membro che l'IVA all'importazione è sorta.

36 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'IVA all'importazione relativa a beni soggetti a dazi doganali sorge nello Stato membro in cui è stata effettuata la constatazione dell'inosservanza di un obbligo imposto dalla normativa doganale dell'Unione, qualora i beni in questione, pur essendo stati fisicamente introdotti nel territorio doganale dell'Unione in un altro Stato membro, siano entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro in cui è stata operata la constatazione suddetta.

Sulle spese

37 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.

P.Q.M.

la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

L'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l'imposta sul valore aggiunto all'importazione relativa a beni soggetti a dazi doganali sorge nello Stato membro in cui è stata effettuata la constatazione dell'inosservanza di un obbligo imposto dalla normativa doganale dell'Unione, qualora i beni in questione, pur essendo stati fisicamente introdotti nel territorio doganale dell'Unione in un altro Stato membro, siano entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro in cui è stata operata la constatazione suddetta.