

Causa C-791/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di ricezione:**

28 dicembre 2022

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania)

Data della decisione di rinvio pregiudiziale:

6 dicembre 2022

Ricorrente:

G.A.

Resistente:

Hauptzollamt Braunschweig (Ufficio doganale principale di Braunschweig)

Oggetto del procedimento principale

Sigarette provenienti da paesi terzi offerte non tassate su un mercato in Polonia e rivendute a un acquirente in Germania - Direttiva 2006/112/CE - Codice doganale comunitario – Possibilità per l'amministrazione finanziaria tedesca di riscuotere l'IVA all'importazione

Oggetto e fondamento normativo della domanda di pronuncia pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se sia contrario alla direttiva 2006/112/CE, in particolare ai suoi articoli 30 e 60 il fatto che una disposizione nazionale di uno Stato membro dichiari l'articolo 215,

paragrafo 4, del regolamento (CEE) n. 2913/92 applicabile mutatis mutandis all'IVA all'importazione.

Disposizioni di diritto dell'Unione richiamate

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare gli articoli 30, 60, 62, 70 e 71.

Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce il codice doganale comunitario (in prosieguo: il «CD»), in particolare gli articoli 40, 202 e 215, paragrafo 4.

Disposizioni del diritto nazionale richiamate

Umsatzsteuergesetz, UStG (legge sull'imposta sulla cifra d'affari), in particolare l'articolo 21, paragrafo 2, secondo cui le disposizioni relative ai dazi doganali si applicano mutatis mutandis all'IVA all'importazione.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Il ricorrente contesta l'accertamento dell'IVA all'importazione su sigarette di contrabbando. Il 29 settembre 2012, il ricorrente, residente in Polonia, acquistava in un mercato sito in Stubice (Polonia) un quantitativo complessivo di 43.760 sigarette, sulle quali erano presenti solo i contrassegni fiscali ucraini e bielorusi. Senza informare gli uffici doganali, il ricorrente trasportava quindi le sigarette in Germania, dove, in data 2 ottobre 2012, le consegnava al proprio acquirente tedesco nei pressi di Braunschweig. In occasione della consegna, il ricorrente veniva arrestato e le sigarette venivano sequestrate e successivamente distrutte.
- 2 Con avviso di accertamento del 3 febbraio 2015, l'amministrazione resistente accertava un'IVA all'importazione sulle sigarette pari a EUR 2.006,38, in base al rilievo che le sigarette sarebbero state introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione. Pertanto, l'obbligazione doganale sarebbe sorta ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 1, lettera a), CD. Il ricorrente, avendo dovuto esserne a conoscenza, sarebbe debitore doganale ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, terzo trattino, CD. Per effetto dell'applicazione in via analogica delle norme doganali richiamate supra, sarebbe sorta l'obbligazione tributaria e il ricorrente sarebbe divenuto debitore dell'IVA all'importazione ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 2, UstG. Con il proprio ricorso, il ricorrente impugna tale avviso di accertamento.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 3 La questione proposta è identica, nella sostanza, alla seconda questione sollevata nella causa C-368/21, alla quale la Corte non ha potuto rispondere nella sentenza dell'8 settembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (luogo in cui sorge l'IVA - II) (C-368/21, EU:C:2022:647), in quanto non era rilevante ai fini della decisione, alla luce della soluzione della prima questione sollevata.
- 4 A differenza della causa C-368/21, il giudice del rinvio esclude che il luogo di importazione dei beni in questione, ai fini dell'IVA, sia in Germania. Il luogo di importazione delle sigarette è piuttosto in Polonia. Le sigarette sono merci non unionali, in quanto provviste dei contrassegni fiscali ucraini e bielorusi. Sono ignote le modalità di trasporto in Polonia, paese in cui, con la messa in vendita su un mercato polacco, le sigarette sono state immesse nel circuito economico dell'Unione. Le sigarette non erano quindi in transito, come nel caso delle spedizioni di pacchi oggetto della causa C-26/18 (sentenza del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), o del veicolo oggetto della causa C-368/21. Non sussiste alcun indizio che le sigarette fossero destinate esclusivamente al consumo al di fuori della Polonia. In realtà, le sigarette sono state acquistate anche da un soggetto residente in Polonia - il ricorrente. È stato costui che ha successivamente deciso di rivenderle in Germania.
- 5 Il giudice del rinvio ipotizza, quindi, la sussistenza di tre operazioni imponibili:
 - (1) L'importazione di sigarette in Polonia da un paese terzo (articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112),
 - (2) la cessione delle sigarette dal venditore sul mercato di Słubice al ricorrente (articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112),
 - (3) l'acquisto intracomunitario delle sigarette in Germania effettuato dal cliente del ricorrente (articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto iii), della direttiva 2006/112).
- 6 Oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale è unicamente la tassazione della prima operazione, vale a dire dell'importazione delle sigarette in Polonia. Tuttavia, poiché l'IVA all'importazione è sorta in Polonia, l'accertamento della stessa rientrerebbe nella giurisdizione dell'amministrazione doganale tedesca solo se la medesima venisse considerata, *mutatis mutandis*, come sorta in Germania, per effetto della *fictio* di cui all'articolo 215, paragrafo 4, CD, disposizione che, a termini dell'articolo 21, paragrafo 2, UStG, si applica, per analogia, all'IVA all'importazione. Nella specie, ricorrono i requisiti di cui all'articolo 215, paragrafo 4, CD ai fini dell'applicabilità in via analogica: secondo l'amministrazione doganale tedesca resistente, l'obbligazione a titolo di IVA all'importazione è sorta, *mutatis mutandis*, a seguito dell'introduzione illegale delle sigarette da un paese terzo in Polonia, ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 1, lettera a), CD. L'obbligazione a titolo di IVA all'importazione ammonta ad una

cifra inferiore a 5.000 euro, ossia 2.006,38 euro. Essa si considera, pertanto, sorta in Germania.

- 7 È, tuttavia, dubbio se l'applicazione analogica dell'articolo 215, paragrafo 4, CD, disposta dall'articolo 21, paragrafo 2, UStG, si ponga in contrasto con la direttiva 2006/112. In questo caso, l'articolo 215, paragrafo 4, CD non dovrebbe essere applicato *mutatis mutandis* all'IVA all'importazione. L'applicazione per analogia dell'articolo 215, paragrafo 4, CD non solleverebbe dubbi, sotto il profilo del diritto dell'Unione, se la stessa direttiva 2006/112 prevedesse l'applicazione di detta disposizione doganale nella fattispecie in esame; e, anche laddove la direttiva IVA non la imponesse, l'applicazione in via analogica dell'articolo 215, paragrafo 4, CD, sarebbe consentita in base al diritto dell'Unione se la direttiva medesima non la vietasse.
- 8 L'unica disposizione della direttiva 2006/112 che potrebbe imporre l'applicazione dell'articolo 215, paragrafo 4, CD all'IVA all'importazione nel caso di specie è costituita dall'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva medesima. Questa disposizione presuppone - a differenza del successivo paragrafo 2 - che le merci siano effettivamente soggette a dazi doganali. Ciò è quanto avviene nella specie, poiché, per effetto dell'introduzione illegale delle sigarette, è sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 1, lettera a), CD. A termini della sottovoce 2402 2090 della nomenclatura combinata, nel testo di cui al regolamento (UE) n. 1006/2011 del 27 settembre 2011, l'obbligazione doganale è determinata in base ad una aliquota del 57,6%. Questa è una delle ipotesi in cui l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 dispone che «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». Per fatto generatore dell'imposta l'articolo 62, paragrafo 1, della direttiva stessa intende il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta. Ai sensi del successivo paragrafo 2, per esigibilità dell'imposta s'intende il diritto che l'Erario può far valere per il pagamento dell'imposta.
- 9 In tale disposizione - astrattamente formulata - il fatto generatore dell'IVA e l'esigibilità dell'imposta medesima vengono collegati, per certi aspetti, all'esigibilità dei tributi doganali. A parere del giudice del rinvio, vi sono due modi di intendere questo rinvio al diritto doganale. Secondo un'interpretazione ampia, la disposizione fa riferimento al diritto doganale con riguardo a tutti i requisiti relativi all'insorgenza dell'IVA. Secondo un'interpretazione restrittiva, la disposizione fa invece riferimento al diritto doganale solo con riguardo al momento in cui si verifica il fatto generatore dell'IVA e l'imposta stessa diventa esigibile.
- 10 Il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) tedesco intende il secondo comma dell'articolo 71, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 nel senso di un rinvio globale al diritto doganale. Secondo tale interpretazione, l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 non solo non vieterebbe l'applicazione

per analogia dell'articolo 215, paragrafo 4, CD, ma la imporrebbe. Pertanto, la questione pregiudiziale dovrebbe essere evidentemente risolta in senso negativo.

- 11 Il giudice del rinvio è, invece, propenso a ritenere che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 rinvii al diritto doganale solo per quanto riguarda il *momento in cui* il fatto generatore si verifica e l'IVA diventa esigibile. A favore di tale interpretazione depongono il tenore letterale, la genesi e l'impianto sistematico della disposizione.
- 12 Il tenore letterale dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 collega l'insorgenza del fatto generatore dell'IVA e l'esigibilità dell'imposta al diritto doganale solo per quanto riguarda il momento di tale insorgenza. Il tenore della norma presuppone che il fatto generatore dell'IVA e l'esigibilità dell'imposta siano sorti ai sensi dell'articolo 62 della direttiva stessa. Un'interpretazione così restrittiva del secondo comma dell'articolo 71, paragrafo 1, della direttiva de qua, fondata sul suo tenore letterale, appare d'altronde sensata, in quanto nel diritto doganale esistono diverse disposizioni attinenti al momento del sorgere dell'obbligazione doganale, quali, ad esempio l'articolo 201, paragrafo 2, gli articoli da 202 a 204, l'articolo 209, paragrafo 2, l'articolo 210, paragrafo 2, e l'articolo 211, paragrafo 2, CD. Dall'applicazione analogica di dette disposizioni di diritto doganale all'IVA all'importazione discenderebbe che anche l'IVA all'importazione sorgerebbe in tale momento.
- 13 Tuttavia, l'evoluzione dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 depone nel senso che la norma presuppone che un fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA siano già sorti. Il rapporto tra i dazi doganali e IVA all'importazione è stato disciplinato per la prima volta dall'articolo 7 della Seconda Direttiva 67/288/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 1967, pag. 1303/67). L'articolo 7, paragrafo 2, di detta direttiva collega esplicitamente l'insorgere dell'obbligazione doganale e la sua debenza a quelli dell'obbligazione a titolo di IVA. Nel testo originale della Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), l'articolo 10, paragrafo 3, recita in modo molto simile: «[a]ll'importazione, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto dell'introduzione del bene all'interno del paese ai sensi dell'articolo 3. Quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali (...), il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta possono essere assimilati dagli Stati membri ai termini stabiliti per questi diritti comunitari».
- 14 L'articolo 10, paragrafo 3, della Sesta direttiva è stato modificato dall'articolo 1, paragrafo 6, della direttiva 91/680/CEE, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE al fine di sopprimere le frontiere fiscali (GU L 376, pag. 1). Il testo modificato è

pressoché identico al testo, applicabile nella specie, dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, testo in cui il collegamento tra il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità dell'IVA all'importazione e dei dazi doganali è limitato al momento del sorgere del dazio doganale stesso.

- 15 L'impianto sistematico dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 depone, parimenti, in senso contrario ad un rinvio a norme doganali relative ad aspetti distinti dal momento dell'insorgere dell'esigibilità del tributo. Infatti, il luogo dell'importazione è disciplinato nel capo 4 del titolo V della direttiva medesima (articoli 60 e 61). Tale titolo disciplina espressamente il «[l]uogo delle operazioni imponibili». L'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva è invece collocato nel titolo VI, relativo a «[f]atto generatore ed esigibilità dell'imposta».
- 16 La collocazione dell'articolo 71 all'interno del capo 4 del titolo VI della direttiva 2006/112 depone parimenti nel senso che la norma attiene unicamente al momento in cui sorge l'esigibilità dell'IVA, ma non al luogo di tale esigibilità. Detto capo è costituito da due articoli (articoli 70 e 71). L'articolo 70 stabilisce il momento in cui il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta sorgono nell'ambito dell'importazione. Non sorprende che il testo preveda che ciò avvenga al momento dell'importazione. L'articolo 70 stabilisce quindi per l'importazione ciò che l'articolo 63 stabilisce per la cessione di beni e la prestazione di servizi e l'articolo 68 della direttiva 2006/112 per l'acquisto intracomunitario di beni: il momento in cui si verifica il fatto generatore e l'imposta diventa esigibile.
- 17 Infine, un'altra considerazione sistematica si oppone ad un'interpretazione ampia dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112: se detta disposizione operasse effettivamente un rinvio globale al diritto doganale, le disposizioni della direttiva 2006/112 sull'IVA all'importazione risulterebbero superate. Per le importazioni soggette a dazi doganali, tutti gli aspetti attinenti all'IVA all'importazione sarebbero disciplinati esclusivamente dal diritto doganale. Per tutte le altre importazioni, non soggette, invece, a tali tributi, l'applicazione della normativa doganale deriverebbe dall'articolo 71, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.
- 18 Il giudice del rinvio non è in grado di evincere chiaramente dalla giurisprudenza della Corte di giustizia se l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 rinvii alla normativa doganale anche per quanto attiene al luogo dell'insorgenza dell'obbligazione a titolo di IVA. Nella sentenza *Dansk Transport og Logistik*, la Corte di giustizia, nella risposta alla quarta questione pregiudiziale, ha sottolineato, da un lato, l'autonomia tra tributi doganali e IVA all'importazione (sentenza del 29 aprile 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, punto 102). Dall'altro lato, nella risposta alla terza questione pregiudiziale, ha precisato che il fatto generatore e l'esigibilità dei dazi doganali e dell'IVA sono essenzialmente i medesimi (punto 91).

- 19 Nella sentenza dell'11 luglio 2013, *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466, punto 41), la Corte di Giustizia, con riferimento all'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, ha dichiarato: «[a]l riguardo è bene ricordare che l'IVA all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali comparabili, in quanto traggono origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri. Questo parallelismo trova, tra l'altro, 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 (...)».
- 20 La seconda frase di questo passaggio potrebbe essere interpretata nel senso che la Corte intenda l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 quale riferimento globale al diritto doganale. Tuttavia, il giudice del rinvio dubita che i rilievi della Corte debbano essere intesi in tal senso. Tale passaggio della sentenza richiama, per analogia, la sentenza del 6 dicembre 1990, *Witzemann* (C-343/89, EU:C:1990:445, punto 18), limitandosi a sostituire, così facendo, l'articolo 10, paragrafo 3, della Sesta direttiva con l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112. La sentenza *Witzemann* richiama, a sua volta, la sentenza del 28 febbraio 1984, *Einberger* (294/82, EU:C:1984:81, punto 18). Tuttavia, entrambe le menzionate sentenze sono state pronunciate anteriormente alla modifica dell'articolo 10, paragrafo 3, della Sesta direttiva ad opera della direttiva 91/680/CEE. Poiché la Corte di giustizia, al punto 41 della sentenza *Harry Winston*, ha sì sostituito le disposizioni in questione, senza peraltro adeguare la formulazione al tenore dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 (nelle parole della Corte, l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva «autorizza» gli Stati membri, benché questi siano da tempo «obbligati» dalla direttiva 91/680/CEE), il giudice del rinvio non intende fondare prematuramente la propria decisione su tale affermazione della Corte di giustizia.
- 21 La rilevanza del punto 41 della sentenza *Harry Winston* viene, infine, relativizzata dal fatto che la Corte, sebbene richiami il passaggio de quo nella propria sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, punto 41), giunge ivi peraltro alla conclusione che l'insorgenza di un dazio doganale non implica necessariamente l'insorgenza dell'IVA all'importazione. A tal proposito, il giudice del rinvio richiama il paragrafo 91 delle conclusioni dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona nelle cause riunite *Eurogate Distribution* e *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:1), che caratterizzano correttamente il quadro analitico nell'ambito del quale deve essere risolta anche la questione sollevata nella specie.
- 22 Nelle successive sentenze del 2 giugno 2016, *Eurogate Distribution* (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405), del 1° giugno 2017, *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417), e del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), la Corte di Giustizia ha accolto tale quadro analitico chiedendosi, nella singola specie, se l'insorgenza

dell'IVA all'importazione possa essere fondata sulla stessa normativa IVA. Queste considerazioni sarebbero prive di senso se l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 dovesse essere inteso quale riferimento globale al diritto doganale. Se la disposizione de qua non può essere intesa nel senso che l'insorgenza dell'obbligazione doganale determina quasi automaticamente l'insorgenza dell'obbligazione a titolo di IVA all'importazione, non vi è motivo per ritenere che essa imponga l'applicazione analogica di una norma di competenza del diritto doganale in materia di IVA all'importazione.

- 23 Il giudice del rinvio ritiene, inoltre, che la Corte non abbia già risposto alla questione pregiudiziale nella sentenza del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (luogo di nascita dell'IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161).
- 24 Indicazioni relative all'interpretazione dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 emergono, infine, dalla sentenza del 7 aprile 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), in cui la Corte ha escluso l'applicazione *mutatis mutandis* dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del Codice doganale dell'Unione all'IVA sulle importazioni.
- 25 La Corte ripete, anzitutto, la formulazione già nota dalle sentenze Dansk Transport og Logistik e Harry Winston, secondo cui l'IVA all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali «comparabili» ed esiste un parallelismo che trova conferma nell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 (sentenza del 7 aprile 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punto 47). A differenza del punto 98 della sentenza Dansk Transport og Logistik, la Corte non trasferisce, tuttavia, il parallelismo all'estinzione dell'obbligazione a titolo di IVA all'importazione; essa rileva, piuttosto, che la direttiva IVA non disciplina l'estinzione dell'obbligazione doganale per merci di contrabbando per le cause di cui all'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento n. 952/2013 (sentenza del 7 aprile 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punto 49).
- 26 Sebbene il caso di specie non verta sull'applicazione, per analogia, delle cause di estinzione dell'obbligazione doganale previste dalla normativa doganale, bensì sulle norme di competenza del diritto doganale in materia di IVA all'importazione, il giudice del rinvio interpreta la sentenza del 7 aprile 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), nel senso che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 non può essere inteso quale rinvio globale al diritto doganale. Solo così si può spiegare il fatto che la Corte richiami tale disposizione indicando le relative conseguenze con riguardo all'insorgere dell'esigibilità dei dazi doganali e dell'IVA, per individuare quindi una lacuna normativa nella direttiva IVA per quanto riguarda l'estinzione dell'obbligazione a titolo di IVA.
- 27 Infine, il giudice del rinvio si chiede se la norma sulla competenza contenuta nella direttiva 2006/112 sia esaustiva. Qualora la Corte di giustizia dovesse accogliere l'interpretazione restrittiva dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della

direttiva medesima, ciò non significherebbe, infatti, a parere del giudice del rinvio, che alla Germania sia automaticamente preclusa, ai sensi del diritto dell'Unione, l'applicazione analogica dell'articolo 215, paragrafo 4, CD all'IVA all'importazione. È, infatti, dubbio, da un lato, se l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva imponga l'applicazione per analogia dell'articolo 215, paragrafo 4, del CD. È altresì dubbio, dall'altro, se lo vieti, dovendo la sua disciplina essere considerata esaustiva. La questione dovrà essere risolta in via interpretativa.

- 28 Il luogo dell'importazione è disciplinato dagli articoli 60 e 61 della direttiva 2006/112. Il fatto che la competenza per la riscossione dei dazi doganali e dell'IVA vada analizzata separatamente (sentenza del 29 aprile 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punto 102) potrebbe indurre a ritenere che gli articoli 60 e 61 siano di natura esaustiva.
- 29 Tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (sentenze del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, e del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579). potrebbe essere ricavata anche una lettura diversa. Al pari di quei casi, la fattispecie in esame riguarda le conseguenze in materia di IVA di un'infrazione alla normativa doganale e la questione dell'individuazione dello Stato membro competente alla riscossione dell'IVA all'importazione. Il giudice del rinvio interpreta queste decisioni nel senso che le conseguenze in materia di IVA derivanti da una violazione del diritto doganale non sono disciplinate esaustivamente dalla direttiva IVA. Ciò ha conseguentemente consentito alla Corte di giustizia, in questi casi, di subordinare l'importazione ai fini dell'IVA all'elemento non scritto del fatto generatore, ossia l'ingresso nel ciclo economico dell'Unione.
- 30 Alla luce di tali considerazioni, sarebbe possibile ritenere la direttiva 2006/112 non esaustiva anche con riguardo ad altri aspetti dell'esigibilità dell'IVA all'importazione, laddove l'IVA all'importazione sorga in connessione con violazioni doganali. Il tenore dell'articolo 60 della direttiva 2006/112 lascia spazio a questa possibilità. L'articolo 215, paragrafo 4, CD, applicabile in via analogica all'IVA all'importazione, non determina un luogo di importazione in contrasto con l'articolo 60 della direttiva 2006/112, bensì solamente considera, sulla base di una fictio, competente ai fini dell'effettiva esigibilità dell'IVA un altro Stato membro per la riscossione dell'IVA fino a un limite di valore di 5.000 euro.
- 31 Tuttavia, il trasferimento della competenza operato *mutatis mutandis* dall'articolo 215, paragrafo 4, CD potrebbe porsi in contrasto con il principio di territorialità vigente in materia di IVA. In base al principio di territorialità tributaria, le entrate appartengono allo Stato membro in cui avviene il consumo finale (sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 37). Nella fattispecie in esame, è pur vero che il ricorrente ha rivenduto le sigarette, successivamente al loro acquisto in Polonia, ad un acquirente in Germania. Tuttavia, essendo state

offerte in vendita in Polonia, l'ingresso nel ciclo economico ha avuto luogo in quel paese.

- 32 Sotto tale profilo l'IVA si differenzia dai dazi doganali, rispetto ai quali il principio di territorialità all'interno dell'Unione resta irrilevante. Indipendentemente dallo Stato membro in cui vengono riscossi, i dazi spettano, infatti, all'Unione. Pertanto, nel caso dei dazi doganali, quel che rileva è la riscossione effettiva, realizzata ex articolo 215, paragrafo 4, CD.

DOCUMENTO DI LAVORO