

Causa C-7/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

9 gennaio 2020

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Düsseldorf (Germania)

Data della decisione di rinvio:

11 dicembre 2019

Ricorrente:

VS

Convenuto:

Hauptzollamt Münster

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

ORDINANZA

Nella causa tra

VS

- ricorrente -

(omissis)

contro

Hauptzollamt Münster (omissis)

- convenuto -

in materia di: dazi e imposta sul valore aggiunto all'importazione,

la Quarta Sezione (omissis),

[composizione della Sezione]

in data 11 dicembre 2019, ha deciso quanto segue:

1. Il procedimento è sospeso.
2. Si sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267, secondo comma, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, la seguente questione pregiudiziale: **[Or. 2]**

Se 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, debba essere interpretato nel senso che la disposizione di cui all'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, deve essere applicata per analogia all'insorgenza dell'obbligazione a titolo di imposta sul valore aggiunto (imposta sul valore aggiunto all'importazione).

La presente ordinanza non è impugnabile. **[Or. 3]**

Motivazione:

I.

1. Il ricorrente ha la propria residenza in Germania. Nell'ottobre del 2017 ha introdotto in Germania la sua autovettura, avente targa d'immatricolazione turca, partendo dalla Turchia, attraverso la Bulgaria, la Serbia, l'Ungheria e l'Austria, senza trasportarla e presentarla a un ufficio doganale di importazione. L'importazione dell'autovettura è stata accertata nell'ambito di un controllo di polizia avvenuto il 26 febbraio 2018 in Germania. Nel marzo del 2018 il ricorrente ha ritrasferito l'autovettura in Turchia, dove l'ha venduta.
2. Il convenuto, l'Hauptzollamt [Ufficio doganale centrale] (in prosieguo: l'«HZA»), ha posto a carico del ricorrente il pagamento di un dazio all'importazione di EUR 1 589 e di un'imposta sul valore aggiunto all'importazione pari a EUR 3 321,01. Esso ha ritenuto che il ricorrente avesse importato illegalmente l'autovettura nel territorio doganale dell'Unione europea. In seguito al rigetto della sua opposizione, il ricorrente ha proposto ricorso dinanzi al Finanzgericht [Tribunale tributario].
3. Secondo il ricorrente, non sussisterebbe alcuna importazione soggetta a imposizione, avendo egli utilizzato l'autovettura per un breve periodo unicamente come mezzo di trasporto per viaggi meramente privati. Egli avrebbe implicitamente assoggettato l'autovettura al regime doganale dell'ammissione temporanea.

4. L'HZA ritiene, per contro, che l'obbligazione doganale sia sorta ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (CDU) (GU 2013, L 269, pag. 1), e che detto ufficio fosse competente per la determinazione dell'importo dei dazi all'importazione a norma dell'articolo 87, paragrafo 4, del CDU. In base all'articolo 21, paragrafo 2, dell'Umsatzsteuergesetz [legge relativa all'imposta sul valore aggiunto] tedesco (in prosieguo: l'«UStG»), nella versione del 21 febbraio 2005 (Bundesgesetzblatt [Gazzetta ufficiale federale] I 2005, 386), tali disposizioni dovrebbero essere applicate per analogia all'insorgenza dell'obbligazione a titolo di imposta sul valore aggiunto all'importazione (imposta sul valore aggiunto).

II.

5. La soluzione della controversia dipende anche – fatte salve ulteriori questioni giuridiche che la Sezione non ritiene necessario chiarire – dalla questione se la disposizione dell'articolo 87, paragrafo 4, del CDU possa essere applicata per analogia all'imposta sul valore aggiunto all'importazione (imposta sul valore aggiunto). **[Or. 4]**
6. Il ricorrente, all'atto dell'importazione dell'autovettura nel territorio doganale dell'Unione, non ha adempiuto ai suoi obblighi derivanti dalla normativa doganale, e in particolare agli obblighi di trasporto (articolo 135, paragrafo 1, del CDU) e di presentazione delle merci all'ufficio doganale (articolo 139, paragrafo 1, del CDU). Di conseguenza, è sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del CDU. Il ricorrente è debitore doganale a norma dell'articolo 79, paragrafo 3, lettera a), del CDU.
7. Una presentazione per fatti concludenti dell'autovettura ai fini dell'ammissione temporanea non può dirsi avvenuta per effetto del passaggio attraverso la dogana ai sensi dell'articolo 141, paragrafo 1, lettera b), del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione (GU 2015, L 343, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento delegato»), in virtù della quale l'autovettura dovrebbe ritenersi introdotta in dogana e ivi presentata a norma dell'articolo 218, lettera a), del regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU 2015, L 343, pag. 558; in prosieguo: il «regolamento di esecuzione»). Infatti, ai sensi dell'articolo 219 di quest'ultimo, la dichiarazione (dichiarazione in dogana) si considera non presentata se la merce introdotta non soddisfa le condizioni di cui agli articoli 138, 139 e 140 del regolamento delegato. In base all'articolo 139, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 136, paragrafo 1, lettera a), del regolamento delegato, le dichiarazioni in dogana per l'ammissione temporanea possono essere presentate (tra l'altro) per i mezzi di trasporto di cui agli articoli da

208 a 212 del medesimo regolamento delegato. A norma dell'articolo 250, paragrafo 2, lettera d), del CDU, in combinato disposto con l'articolo 212, paragrafo 3, lettera a), del regolamento delegato, l'esenzione totale dai dazi all'importazione nei casi di ammissione temporanea di mezzi di trasporto è concessa solo se i mezzi di trasporto sono immatricolati al di fuori del territorio doganale dell'Unione a nome di una persona stabilita al di fuori di tale territorio. Tuttavia, il ricorrente, avendo la propria residenza in Germania, è stabilito nel territorio doganale dell'Unione [cfr. articolo 5, punto 31, lettera a), del CDU].

8. Le obiezioni sollevate dal ricorrente contro l'insorgenza dell'obbligazione doganale non sono rilevanti. Questo collegio non ritiene che le questioni giuridiche sollevate dal ricorrente in tale contesto necessitino di chiarimenti: un'applicazione per analogia delle disposizioni sull'ammissione temporanea a **[Or. 5]** persone stabilite nel territorio doganale dell'Unione non può essere presa in considerazione. Dall'articolo 250, paragrafo 2, lettera c), del CDU risulta che un'ammissione temporanea è consentita solo se il titolare del regime è stabilito al di fuori del territorio doganale dell'Unione, salvo eventuali eccezioni. Eccezioni siffatte si trovano negli articoli 214 e segg. del regolamento delegato, i cui presupposti non sono soddisfatti nel caso di specie. Alla luce di tali disposizioni dettagliate e articolate, non sussiste alcuna lacuna normativa involontaria atta a costituire il presupposto per un'analogia.
9. Ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 4, del CDU, l'obbligazione doganale si considerava sorta in Germania poiché le autorità doganali avevano ivi constatato che l'obbligazione doganale era sorta a norma dell'articolo 79 del CDU in un altro Stato membro, vale a dire in Bulgaria, e che l'importo del dazio corrispondente a tale obbligazione era inferiore a EUR 10 000.
10. Occorre chiarire se, applicando per analogia la disposizione dell'articolo 87, paragrafo 4, del CDU, anche l'imposta sul valore aggiunto doveva considerarsi sorta in Germania.
11. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), 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»), le importazioni di beni sono soggette all'IVA. In base all'articolo 30, paragrafo 1, della direttiva IVA, si considera importazione di beni l'ingresso nella Comunità di un bene che non è in libera pratica.
12. A norma dell'articolo 60 della direttiva IVA, l'importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nell'Unione. Tuttavia, in deroga a tale previsione, l'articolo 61, primo comma, della stessa direttiva stabilisce che, se un bene che non è in libera pratica è vincolato, al momento della sua entrata nell'Unione, ad uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui all'articolo 156 della direttiva IVA o ad un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o ad un

regime di transito esterno, l'importazione del bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene è svincolato da tali regimi o situazioni. [Or. 6]

13. Secondo l'articolo 70 della direttiva IVA, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione. In base all'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della medesima direttiva, quando i beni importati 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 detti dazi.
14. Ai sensi dell'articolo 1, punto 4, dell'UStG, l'importazione di beni nel territorio tedesco (omissis) è assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (imposta sul valore aggiunto all'importazione). A norma dell'articolo 21, paragrafo 2, dell'UStG, all'imposta sul valore aggiunto all'importazione si applicano per analogia – con alcune eccezioni che non sono rilevanti ai fini della presente controversia – le norme in materia di dazi doganali.
15. L'articolo 21, paragrafo 2, dell'UStG potrebbe essere interpretato, in combinato disposto con l'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), [del CDU], nel senso che l'obbligazione relativa all'imposta sul valore aggiunto all'importazione, al pari dell'obbligazione doganale all'importazione, si considera sorta in Germania quando – come nel caso di specie – i presupposti di cui all'articolo 87, paragrafo 4, del CDU sono soddisfatti anche in relazione all'imposta sul valore aggiunto all'importazione.
16. In linea di principio, i requisiti per l'insorgenza di un'obbligazione a titolo di IVA sono soddisfatti: è vero che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia relativa agli articoli 30, 60 e 61 della direttiva IVA, non tutte le violazioni di obblighi doganali che comportano l'insorgenza dell'obbligazione doganale determinano l'insorgenza dell'obbligazione a titolo di IVA. È necessario, piuttosto, che si possa ritenere, sulla base della condotta illecita, che il bene introdotto nel territorio dell'Unione sia entrato nel circuito economico dell'Unione e possa quindi essere stato oggetto di consumo, configurandosi pertanto l'assoggettamento all'IVA (sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, punto 65; del 1° giugno 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punto 54; del 10 luglio 2019, Federal Express, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 44). Fatta salva la successiva riesportazione dell'autovettura dal territorio doganale dell'Unione, tale veicolo, nel caso di specie, è stato inizialmente utilizzato per diversi mesi nel territorio dell'Unione, ed è entrato così nel circuito economico di quest'ultima e non è stato soggetto ad alcun regime doganale durante tale periodo.
17. Ai fini della soluzione della controversia è pertanto decisivo stabilire se, sulla base dell'applicazione per analogia della normativa doganale all'imposta sul valore aggiunto all'importazione, quale prevista dall'articolo 21, paragrafo 2, dell'UStG [Or. 7], dovesse considerarsi sorta in Germania, ai sensi dell'articolo 87,

paragrafo 4, del CDU, anche l'IVA all'importazione, sebbene l'importazione nel territorio doganale dell'Unione sia avvenuta in Bulgaria. Se, invece, l'articolo 87, paragrafo 4, del CDU non potesse essere applicato per analogia all'imposta sul valore aggiunto, l'amministrazione doganale tedesca non sarebbe competente per la fissazione dell'IVA. Entro questi limiti, il ricorso dovrebbe essere accolto per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto.

18. Secondo la giurisprudenza consolidata del Bundesfinanzhof [Corte tributaria federale] (in prosieguo: il «BFH»), dall'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA risulta, relativamente alle importazioni, l'esistenza di uno stretto collegamento tra le norme relative all'imposta sul valore aggiunto e le norme doganali, il quale è stato recepito nell'ordinamento nazionale mediante l'articolo 21, paragrafo 2, dell'UStG. Il BFH ne deduce che la disposizione – corrispondente all'articolo 87, paragrafo 4, del CDU – di cui all'articolo 215, paragrafo 4, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), si applicherebbe per analogia ai fini della determinazione della competenza per la riscossione dell'IVA. L'obiettivo sarebbe quello di garantire che la riscossione dei tributi all'importazione possa essere effettuata dalla stessa autorità in modo semplice e appropriato (omissis) [citazione di sentenze pertinenti del BFH].
19. Questo collegio nutre dubbi circa tale interpretazione della direttiva IVA, in quanto le competenze per la riscossione dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA vanno analizzate separatamente (sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 29 aprile 2010, C-230/08, Dansk Transport og Logistik, EU:C:2010:231, punto 102). A parere di questa Sezione, depone in senso sfavorevole ad un'applicazione per analogia dell'articolo 87, paragrafo 4, del CDU all'imposta sul valore aggiunto il fatto che gli articoli 70 e 71 della direttiva IVA disciplinano unicamente il momento dell'insorgenza dell'imposta all'atto dell'importazione, e non anche il luogo dell'importazione (articoli 60 e 61 della direttiva IVA), e che dall'articolo 21, paragrafo 2, dell'UStG, in quanto disposizione nazionale, non possa essere desunta alcuna disposizione in deroga al diritto dell'Unione relativa al luogo dell'importazione o alla competenza delle autorità a determinare l'IVA.

(omissis) [nomi dei giudici che hanno preso parte alla decisione]