

**Causa C-368/21****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

14 giugno 2021

**Giudice del rinvio:**

Finanzgericht Hamburg (Germania)

**Data della decisione di rinvio:**

2 giugno 2021

**Ricorrente:**

R.T.

**Resistente:**

Hauptzollamt Hamburg

**Oggetto del procedimento principale**

Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112 – Luogo di importazione di un mezzo di trasporto immatricolato in un paese terzo e introdotto nell'Unione in violazione di norme doganali – Ammissibilità di un'applicazione mutatis mutandis dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013 all'IVA all'importazione

**Oggetto e fondamento normativo del rinvio pregiudiziale**

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

**Questioni pregiudiziali**

- 1) Se gli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112/CE debbano essere interpretati nel senso che, ai fini dell'IVA, il luogo di importazione di un mezzo di trasporto immatricolato in un paese terzo e introdotto nell'Unione in violazione di norme doganali si trova nello Stato membro in cui è stata commessa l'infrazione doganale e in cui il mezzo di trasporto è stato utilizzato per la prima volta come tale nell'Unione, oppure nel senso che

detto luogo di importazione si trova nello Stato membro in cui la persona che ha commesso l'infrazione doganale risiede e utilizza il veicolo.

- 2) Nel caso in cui il luogo di importazione sia in uno Stato membro diverso dalla Germania: se sia contrario alla direttiva 2006/112/CE, e in particolare ai suoi articoli 30 e 60, il fatto che una disposizione di uno Stato membro dichiarerà l'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento (UE) n. 952/2013 applicabile mutatis mutandis all'IVA all'importazione.

### **Disposizioni rilevanti di diritto dell'Unione europea**

Direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE; in particolare l'articolo 1, punto 6)

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 e 71, paragrafo 1, secondo comma

Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione; in particolare gli articoli 79, 87, paragrafo 4, e 139

### **Disposizioni nazionali rilevanti**

Umsatzsteuergesetz [legge sull'imposta sulla cifra d'affari] (UStG) del 21 febbraio 2005; in particolare l'articolo 21, paragrafo 2

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento**

- 1 Il ricorrente si oppone all'imposizione dell'IVA all'importazione su un veicolo che è stato introdotto nel territorio dell'Unione in violazione di norme doganali.
- 2 Nel gennaio 2019 il ricorrente, cittadino georgiano, residente e registrato in Germania da diversi anni, ha acquistato in Georgia un veicolo, ivi immatricolato a suo nome. Nel marzo 2019, egli ha guidato il veicolo dalla Georgia attraverso la Turchia, la Bulgaria, la Serbia, l'Ungheria e l'Austria fino alla Germania, senza condurre e presentare il veicolo ad un ufficio doganale di importazione all'interno dell'Unione. In Germania, egli ha utilizzato il veicolo per viaggi privati e – cosa che lo Hauptzollamt Hamburg [Ufficio doganale principale di Amburgo] resistente contesta – per viaggi di lavoro. Il 28 marzo 2019, durante uno di questi viaggi, è stato sottoposto a un controllo da parte di un'unità di controllo dell'ufficio resistente.

- 3 Con decisione del 13 maggio 2019, l'ufficio resistente ha imposto al ricorrente il pagamento di un dazio doganale e di EUR 8 460,59 a titolo di IVA all'importazione. Quale motivazione di tale decisione, detto ufficio ha dichiarato che il ricorrente, contravvenendo all'obbligo che gli incombeva ai sensi dell'articolo 139 del regolamento n. 952/2013, non aveva presentato il veicolo al primo ufficio doganale nel territorio dell'Unione. Pertanto, il veicolo sarebbe stato importato illegalmente nel territorio doganale dell'Unione, facendo così sorgere un'obbligazione doganale all'importazione ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del regolamento n. 952/2013. Il ricorrente sarebbe debitore ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 3, lettera a), del regolamento n. 952/2013 in quanto sarebbe stato tenuto alla presentazione in dogana. L'IVA all'importazione sarebbe sorta in forza dell'applicazione mutatis mutandis delle citate disposizioni doganali, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 2, dell'UStG.
- 4 A seguito dell'esito negativo di un procedimento di opposizione amministrativa, il ricorrente ha proposto un ricorso giurisdizionale contro la suddetta decisione.

#### **Breve presentazione della motivazione del rinvio pregiudiziale**

- 5 Il Finanzgericht Hamburg [Tribunale tributario di Amburgo], odierno giudice del rinvio, non ha dubbi sul fatto che l'obbligazione doganale è sorta ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del regolamento n. 952/2013. Tuttavia, esso nutre dubbi quanto al fatto che la Germania sia competente anche per l'accertamento dell'IVA all'importazione. La risposta dovrebbe essere affermativa qualora dall'interpretazione degli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112 risultasse che il luogo di importazione si trova in Germania, nonostante che il ricorrente abbia guidato il veicolo attraverso diversi Stati membri prima di arrivare nel territorio tedesco. Questo è il tema della prima questione pregiudiziale. In caso contrario si dovrebbe prendere in considerazione un'applicazione mutatis mutandis dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013. Tale è l'oggetto della seconda questione pregiudiziale.

#### ***Sulla prima questione pregiudiziale***

- 6 Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, 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 (sentenze 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 Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 44, e del 3 marzo 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, punto 30). 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 tal caso, il fatto generatore dell'IVA all'importazione si verifica in tale altro Stato membro (sentenze del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 48, e del 3 marzo 2021, *VS*, C-7/20, EU:C:2021:161, punto [31]).

- 7 Dette sentenze della Corte di giustizia riguardavano beni che erano stati trasportati attraverso vari Stati membri in violazione di norme doganali. Nel caso di specie, invece, non si tratta di beni trasportati, bensì di una merce – un veicolo – che è stata utilizzata essa stessa come mezzo di trasporto. Per quanto riguarda i mezzi di trasporto, diversi Finanzgerichte [Tribunali tributari] tedeschi hanno interpretato la giurisprudenza della Corte di giustizia sopra esposta nel senso che l'ingresso di un mezzo di trasporto nel circuito economico dell'Unione avviene nello Stato membro in cui esso è utilizzato effettivamente per la prima volta come mezzo di trasporto. È vero che i mezzi di trasporto non sono «oggetto di consumo» nel senso di cui al punto 44 della sentenza *Federal Express [Corporation Deutsche Niederlassung]*, ma sono comunque utilizzati, il che rappresenta una fase intermedia necessaria ai fini del consumo. Inoltre, le merci di paesi terzi utilizzate come mezzi di trasporto nell'Unione entrano in concorrenza con i servizi di trasporto e di noleggio offerti all'interno dell'Unione.
- 8 Seguendo il suddetto orientamento, nell'odierno procedimento principale il giudice del rinvio giungerebbe alla conclusione che il veicolo del ricorrente è entrato nel circuito economico dell'Unione in Bulgaria, perché lì è stato utilizzato per la prima volta come mezzo di trasporto all'interno dell'Unione. Pertanto, quello sarebbe il luogo di importazione ai sensi dell'articolo 60 della direttiva 2006/112/CE.
- 9 Tuttavia, la sentenza della Corte di giustizia del 3 marzo 2021, *VS* (C-7/20, EU:C:2021:161), dà adito ad alcuni dubbi relativamente a tale interpretazione giuridica. I fatti all'origine di detta sentenza coincidono con quelli del caso di specie per quanto riguarda gli aspetti rilevanti ai fini della decisione. Nella citata sentenza *VS*, la Corte descrive innanzitutto, ai punti 32 e 33, la situazione delle spedizioni di pacchi la cui tassazione era stata l'oggetto della causa *Federal Express [Corporation Deutsche Niederlassung]*: in quel caso si era effettivamente verificata in Germania un'infrazione doganale. Tuttavia, i pacchi erano stati successivamente trasportati verso la loro destinazione finale in Grecia e lì erano entrati nel circuito economico. Quindi – secondo quanto concluso nella sentenza *Federal Express [Corporation Deutsche Niederlassung]* – l'IVA all'importazione non era sorta in Germania, nonostante lì si fosse verificata l'infrazione doganale, bensì solo in seguito in Grecia.
- 10 La Corte di giustizia passa poi a confrontare i fatti della causa *Federal Express [Corporation Deutsche Niederlassung]* con quelli di cui alla causa *VS*. Così facendo, essa giunge alla conclusione – inattesa per il giudice del rinvio – che i

due casi sono comparabili: nella causa VS, il veicolo sarebbe senza dubbio «entrato materialmente nel territorio dell'Unione attraverso la Bulgaria», sicché la violazione degli obblighi doganali si sarebbe verificata in tale paese (punto 34). Tuttavia, il veicolo sarebbe stato «utilizzato effettivamente in Germania, Stato membro di residenza di VS». Pertanto – questa la conclusione della Corte al punto 35 della sua sentenza VS – il veicolo sarebbe entrato nel circuito economico dell'Unione solo in Germania, e quindi sarebbe sorta qui per la prima volta l'IVA all'importazione.

- 11 Alla luce della suddetta definizione di ingresso nel circuito economico (punto 6), il giudice del rinvio chiede se esso intenda correttamente la Corte di giustizia deducendo dalle sue statuizioni che l'utilizzo di un veicolo come mezzo di trasporto ai fini del transito attraverso uno Stato membro non comporta l'ingresso nel circuito economico dell'Unione già in questo Stato membro, bensì soltanto nello Stato membro di residenza del conducente del veicolo. La Corte di giustizia ha fondato la sua sentenza VS (punto 35) sul fatto che il veicolo in questione era sì inizialmente entrato («est d'abord entré») nel territorio doganale dell'Unione in Bulgaria, ma era stato utilizzato effettivamente («a été utilisé effectivement») in Germania.
- 12 Il giudice del rinvio ritiene che, nel procedimento principale, il veicolo sia già stato utilizzato in Bulgaria e che dunque sia entrato *lì per la prima volta* nel circuito economico dell'Unione. Infatti, il ricorrente ha usato il veicolo per il transito attraverso la Bulgaria. Il giudice del rinvio non riesce a comprendere come tale uso del veicolo come mezzo di trasporto – che, secondo la sentenza della Corte di giustizia nella causa VS, non dà luogo a un ingresso nel circuito economico dell'Unione – si differenzi dai viaggi successivamente effettuati in Germania, che, secondo la valutazione della Corte di giustizia nella causa VS, (solo) *lì* hanno determinato un ingresso del veicolo nel circuito economico.
- 13 La Corte di giustizia menziona, al punto 35 della sua sentenza VS, il fatto che la Germania è lo Stato membro di residenza di VS. Da ciò si potrebbe ricavare l'impressione che la Corte consideri la residenza della persona che utilizza una merce come determinante per stabilire il luogo di ingresso nel circuito economico. Tuttavia, il giudice del rinvio non è a conoscenza di alcuna decisione della Corte di giustizia in cui lo Stato membro di residenza di una persona interessata fosse rilevante per la questione dell'ingresso di beni nel circuito economico dell'Unione.

#### ***Sulla seconda questione pregiudiziale***

- 14 La seconda questione pregiudiziale si pone solo per il caso in cui il luogo di importazione ai sensi degli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112 si trovi in uno Stato membro diverso dalla Germania. Solo in questa ipotesi rileva la questione se, sulla base dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013, il quale, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 2, dell'UStG, si applica *mutatis mutandis* all'IVA all'importazione, le autorità doganali tedesche divengano competenti ad

accertare tale IVA all'importazione. Le condizioni per l'applicazione dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013 sarebbero soddisfatte nel caso di specie: in caso di importazione in Bulgaria, l'obbligazione a titolo di IVA all'importazione si considererebbe sorta in quel paese ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del regolamento, applicabile mutatis mutandis. L'IVA all'importazione da riscuotere in Germania ammonta a meno di EUR 10 000. L'unica questione è quindi se l'applicazione mutatis mutandis dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento violi la direttiva 2006/112.

- 15 L'applicazione mutatis mutandis dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013 non porrebbe alcun problema dal punto di vista del diritto dell'Unione se fosse il diritto dell'Unione stesso a prescrivere l'applicazione di tale disposizione doganale nella presente fattispecie [v., al riguardo, sub a)]. Anche qualora la direttiva 2006/112 non prescrivesse l'applicazione mutatis mutandis dell'articolo 87, paragrafo 4, tale applicazione sarebbe consentita in base al diritto dell'Unione se la direttiva non la vietasse [v., al riguardo, sub b)].

*a) Interpretazione dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112*

- 16 La sola disposizione della direttiva 2006/112 che potrebbe, nel caso di specie, prescrivere l'applicazione dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013 all'IVA all'importazione è l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, di tale direttiva. A differenza dell'articolo 71, paragrafo 2, della direttiva, tale disposizione presuppone che le merci siano effettivamente soggette a dazi doganali. Questo è quanto avviene nel caso di specie. L'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, prevede – inter alia per la presente fattispecie – 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». Il fatto generatore dell'imposta è definito dall'articolo 62, punto 1, della direttiva 2006/112 come il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta. Ai sensi dell'articolo 62, punto 2, della direttiva, per esigibilità dell'imposta s'intende il diritto al pagamento dell'imposta.
- 17 Secondo il giudice del rinvio, vi sono due modi per interpretare il riferimento al diritto doganale contenuto nell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112. Secondo un'interpretazione estensiva, la disposizione rinvia al diritto doganale per quanto riguarda tutte le condizioni per il sorgere dell'IVA. Secondo un'interpretazione restrittiva, la disposizione fa riferimento al diritto doganale solo per quanto riguarda il momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA. La Corte di giustizia non ha ancora preso una chiara posizione al riguardo.
- 18 Il Bundesfinanzhof [Corte tributaria federale] tedesco interpreta l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 come un rinvio generale al diritto doganale. Lo scopo sarebbe quello di assicurare che i prelievi da riscuotere all'importazione possano essere riscossi in modo semplice e rapido da un'unica e

medesima autorità. Così inteso, l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, disporrebbe espressamente l'applicazione mutatis mutandis dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013. Si dovrebbe quindi rispondere negativamente alla seconda questione pregiudiziale.

- 19 Il giudice del rinvio interpreta invece l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 nel senso che tale norma rinvia al diritto doganale solo per quanto riguarda il *momento* in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA. Ciò è avallato dalla formulazione, dalla genesi storica e dall'economia sistematica della norma.
- 20 La formulazione dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 ricollega il sorgere del fatto generatore e dell'esigibilità dell'IVA al diritto doganale solo per quanto riguarda il momento di tale insorgenza. Che un fatto generatore dell'IVA e l'esigibilità di tale imposta siano sorti ai sensi dell'articolo 62 della direttiva, è presupposto dal testo della norma.
- 21 Nelle disposizioni che hanno storicamente preceduto l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 veniva inizialmente istituito un espresso collegamento tra l'insorgere e la debenza dell'obbligazione doganale e quelli dell'obbligazione a titolo di IVA. Solo in seguito a una modifica introdotta dalla direttiva 91/680, il collegamento tra fatto generatore ed esigibilità dell'IVA all'importazione e fatto generatore ed esigibilità dei dazi doganali è stato limitato al momento in cui essi si realizzano.
- 22 Anche la collocazione sistematica dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 depone contro un rinvio a norme doganali disciplinanti aspetti diversi da quello del momento di insorgenza dell'imposta. Infatti, il luogo di importazione è oggetto della disciplina dettata nel capo 4 del titolo V della direttiva (articoli 60 e 61). Tale titolo disciplina espressamente il «luogo delle operazioni imponibili». Per contro, l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva si trova all'interno del titolo VI, che riguarda il «fatto generatore ed esigibilità dell'imposta».
- 23 Anche la posizione dell'articolo 71 all'interno del capo 4 del titolo VI della direttiva 2006/112 indica che la norma disciplina soltanto il momento in cui scatta l'esigibilità dell'IVA, ma non il luogo di tale esigibilità. Tale capo è costituito da due articoli (articoli 70 e 71). L'articolo 70 della direttiva stabilisce in che momento si verifica il fatto generatore e l'imposta diventa esigibile in caso di importazione, mentre l'articolo 71 della direttiva introduce norme speciali rispetto all'articolo 70.
- 24 Infine, contro un'interpretazione estensiva dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 depone il fatto che le disposizioni della direttiva relative all'IVA all'importazione sarebbero obsolete se tale disposizione contenesse effettivamente un rinvio generale al diritto doganale.

- 25 Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (in particolare dalle sentenze del 29 aprile 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punti 91 e 102; dell'11 luglio 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punto 41; del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig, 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, punto 41) il giudice del rinvio non può desumere chiaramente se l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 rinvii alla normativa doganale anche per quanto riguarda il luogo in cui sorge l'obbligazione a titolo di IVA.
- 26 La seconda questione pregiudiziale qui sottoposta non è stata affrontata dalla Corte di giustizia neppure nella sentenza del 3 marzo 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161). In quel caso, il giudice del rinvio aveva in effetti sollevato la questione dell'applicabilità mutatis mutandis dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013, ma la Corte non si è pronunciata al riguardo.
- b) *Mancanza nella direttiva 2006/112 di una disciplina esaustiva in materia di competenza*
- 27 Nel caso in cui la direttiva 2006/112 non prescriva l'applicazione mutatis mutandis dell'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013, si pone l'ulteriore questione se essa la vieti. A sostegno di un tale divieto si potrebbe addurre che gli articoli 60 e 61 della direttiva 2006/112 disciplinano il luogo dell'importazione. Tuttavia, il giudice del rinvio interpreta le sentenze del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig (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), nel senso che le conseguenze in materia di IVA di un'infrazione doganale non sono disciplinate in maniera esaustiva dalla direttiva 2006/112. Ciò ha consentito alla Corte di giustizia di collegare in tali casi l'IVA all'importazione a un elemento non scritto del fatto generatore dell'imposta, ossia l'ingresso nel circuito economico.
- 28 Tale interpretazione pare sostenuta dalla formulazione dell'articolo 60 della direttiva 2006/112. L'articolo 87, paragrafo 4, del regolamento n. 952/2013, se applicabile mutatis mutandis, non stabilisce alcun luogo di importazione in contrasto con l'articolo 60 della direttiva, ma si limita ad istituire – ai fini dell'effettiva attuazione dell'esigibilità dell'IVA e fino a un limite massimo di EUR 10 000 – una fictio iuris secondo cui sussiste la competenza di un altro Stato membro a riscuotere l'IVA. Il giudice del rinvio ritiene che altrimenti ci sarebbe il rischio che l'IVA all'importazione non venga affatto richiesta. Se, nel caso di specie, la Germania non fosse competente a riscuotere l'IVA all'importazione, tale imposta dovrebbe essere riscossa nello Stato membro in cui essa è originariamente sorta. Lo Hauptzollamt resistente ha sottolineato che spesso, in pratica, ciò non è fattibile.