

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

8 settembre 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Unione doganale – Codice doganale dell’Unione – Regolamento (UE) n. 952/2013 – Luogo in cui sorge l’obbligazione doganale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 30 – Articolo 60 – Articolo 71, paragrafo 1 – Fatto generatore ed esigibilità dell’IVA all’importazione – Luogo in cui sorge l’obbligazione tributaria – Constatazione dell’inosservanza di un obbligo imposto dalla normativa doganale dell’Unione – Determinazione del luogo di importazione dei beni – Mezzo di trasporto immatricolato nel paese terzo e introdotto nell’Unione europea in violazione della normativa doganale»

Nella causa C-368/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania), con decisione del 2 giugno 2021, pervenuta in cancelleria il 14 giugno 2021, nel procedimento

R.T.

contro

Hauptzollamt Hamburg,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da S. Rodin, presidente di sezione, J.-C. Bonichot e O. Spineanu-Matei (relatrice),
giudici,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per R.T., da Y. Özkan e U. Schrömbges, Rechtsanwälte;
- per la Commissione europea, da F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė e R. Pethke, 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 degli articoli 30 e 60 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), come modificata dalla direttiva (UE) 2018/2057 del Consiglio, del 20 dicembre 2018 (GU 2018, L 329, pag. 3) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra R.T. e lo Hauptzollamt Hamburg (Ufficio doganale principale di Amburgo, Germania; in prosieguo: l'«Ufficio doganale»), relativamente all'imposizione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione su un veicolo introdotto nel territorio dell'Unione europea in violazione della normativa doganale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112 sono soggette all'IVA, in particolare, le operazioni seguenti:

«(...)

d) le importazioni di beni.

(...)».

4 L'articolo 30, primo comma, di tale direttiva dispone quanto segue:

«Si considera “importazione di beni” l'ingresso nella Comunità di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell'articolo 24 del trattato».

5 L'articolo 60 della medesima direttiva, contenuto nel capo 4 di quest'ultima, intitolato «Luogo delle importazioni di beni», figurante nel titolo V, rubricato «Luogo delle operazioni imponibili», enuncia quanto segue:

«L'importazione di beni è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità».

6 All'interno del capo 4, intitolato «Importazioni di beni», del titolo VI, rubricato «Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta», l'articolo 71 della direttiva 2006/112 è così formulato:

«1. Quando i beni sono vincolati, al momento della loro entrata nella Comunità, 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, (...) 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.

2. Qualora i beni importati non siano assoggettati ad alcuno dei dazi o prelievi di cui al paragrafo 1, secondo comma, gli Stati membri applicano le disposizioni vigenti in materia di dazi doganali, per quanto riguarda il fatto generatore dell'imposta e la sua esigibilità».

Codice doganale

7 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 (GU 2013, L 269, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»):

«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;

(...)».

8 L'articolo 87, intitolato «Luogo in cui sorge l'obbligazione doganale», del regolamento in parola dispone quanto segue:

«1. L'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui è presentata la dichiarazione in dogana o la dichiarazione di riesportazione di cui agli articoli 77, 78 e 81.

In tutti gli altri casi, il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale è il luogo in cui si verifica il fatto che la fa sorgere.

Se detto luogo non può essere determinato, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le autorità doganali constatano che le merci si trovano in una situazione che ha fatto sorgere l'obbligazione doganale.

(...)

4. 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».

Diritto tedesco

9 L'articolo 21, paragrafo 2, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386) così prevede:

«Le norme applicabili ai dazi doganali si applicano mutatis mutandis all'imposta sulla cifra d'affari all'importazione; (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 Nel gennaio 2019 R.T., domiciliato in Germania, ha acquistato in Georgia un veicolo e l'ha immatricolato in tale paese. Nel marzo 2019 R.T. si è recato con il veicolo in parola dalla Georgia alla Germania, attraversando la Turchia, la Bulgaria, la Serbia, l'Ungheria e l'Austria, senza aver dichiarato detto veicolo presso un Ufficio doganale di importazione.

11 In Germania R.T. ha utilizzato il veicolo, il quale è stato segnalato, il 28 marzo 2019, nell'ambito di una verifica da parte di un'unità di controllo dell'Ufficio doganale. È stato inoltre segnalato, in occasione di un'infrazione al codice della strada, nell'ottobre 2020.

12 Il 13 maggio 2019 l'Ufficio doganale ha imposto a R.T., con un avviso di accertamento dei

dazi all'importazione, il pagamento di un importo di EUR 4 048,13, a titolo di dazi doganali, e di un importo di EUR 8 460,59, a titolo di IVA all'importazione.

13 Poiché il suo reclamo presso l'Ufficio doganale è stato respinto, R.T. ha proposto, il 9 febbraio 2020, un ricorso di annullamento avverso tale avviso dinanzi al Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania). Nel corso del procedimento, egli ha deciso di contestare soltanto la decisione che fissa l'importo dell'IVA all'importazione.

14 Non nutrendo dubbi sulla competenza delle autorità tedesche a riscuotere l'obbligazione doganale, il giudice del rinvio chiede se l'Ufficio doganale sia parimenti competente per fissare l'importo dell'IVA all'importazione. Secondo tale giudice, una simile ipotesi ricorrerebbe se risultasse dall'interpretazione degli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112 che il luogo dell'importazione si trova in Germania, nonostante il fatto che il ricorrente nel procedimento principale sia entrato nel territorio dell'Unione in Bulgaria.

15 Per quanto riguarda l'interpretazione degli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112, relativi alla nozione e al luogo dell'«importazione», il giudice del rinvio è del parere che l'inosservanza degli obblighi imposti dalla normativa doganale commessa in uno Stato membro abbia l'effetto di far sorgere l'IVA all'importazione in detto Stato membro solo se la merce di cui trattasi sia stata anche importata in tale Stato membro, ai sensi della normativa in materia di IVA.

16 Detto giudice ritiene che – conformemente alla giurisprudenza della Corte applicata dai giudici tributari tedeschi – il luogo dell'importazione, come definito all'articolo 60 della direttiva 2006/112, debba trovarsi, nel caso di specie, in Bulgaria, dal momento che il veicolo è stato utilizzato per la prima volta in tale paese. L'IVA all'importazione sarebbe quindi sorta, in via di principio, nello Stato membro in parola, tranne nel caso in cui si dovesse ammettere che il veicolo era «destinato al consumo» in Germania, in applicazione della dottrina di cui alle 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, nonché del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, punto 44.

17 Tuttavia, secondo il giudice del rinvio, la giurisprudenza menzionata al punto precedente – che sancisce l'idea della destinazione al consumo – è stata resa in relazione a beni che erano stati trasportati, mentre, nella controversia oggetto del procedimento principale, si tratta di un veicolo utilizzato come mezzo di trasporto. Al riguardo, diversi giudici tedeschi specializzati avrebbero inteso la giurisprudenza summenzionata nel senso che i mezzi di trasporto entrano nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro nel cui territorio essi vengono effettivamente utilizzati per la prima volta.

18 Seguendo detto approccio, il veicolo del ricorrente nel procedimento principale dovrebbe quindi, secondo il giudice del rinvio, considerarsi entrato nel circuito economico dell'Unione in Bulgaria, dal momento che è in tale Stato membro che è stato utilizzato per la prima volta. Di conseguenza, il luogo di importazione di suddetto veicolo si troverebbe in Bulgaria, ai sensi dell'articolo 60 della direttiva 2006/112.

19 Eppure una simile conclusione parrebbe essere contraria a quella derivante dalla sentenza del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo in cui sorge l'IVA) (C?7/20, EU:C:2021:161), in cui la Corte ha deciso che, nonostante il fatto che il veicolo fosse entrato materialmente nel territorio doganale dell'Unione dalla Bulgaria, esso era stato effettivamente utilizzato in Germania, Stato membro di residenza del ricorrente nel procedimento principale.

20 Nell'ipotesi in cui il luogo dell'importazione del veicolo di cui trattasi si dovesse trovare in

uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania, il giudice del rinvio solleva una seconda questione pregiudiziale al fine di comprendere se la finzione di cui all'articolo 87, paragrafo 4, del codice doganale conferisca alle autorità doganali tedesche la competenza a fissare l'importo dell'IVA all'importazione.

21 Al riguardo, detto giudice si chiede se l'applicazione *mutatis mutandis* della disposizione in parola, imposta all'articolo 21, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, violi la direttiva 2006/112.

22 In tale contesto, il Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 30 e 60 della direttiva [2006/112] 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 in parola 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 Repubblica federale di Germania: se sia contrario alla direttiva 2006/112, e in particolare ai suoi articoli 30 e 60, il fatto che una disposizione di uno Stato membro dichiari l'articolo 87, paragrafo 4, del [codice doganale] applicabile *mutatis mutandis* all'IVA all'importazione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

23 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che, ai fini dell'IVA, il luogo dell'importazione di un veicolo immatricolato in uno Stato terzo e introdotto nell'Unione in violazione della normativa doganale si trova nello Stato membro in cui è stata commessa tale infrazione e in cui detto veicolo è stato utilizzato per la prima volta nell'Unione, oppure nel senso che detto luogo di importazione si trova nello Stato membro in cui l'autore dell'inosservanza degli obblighi imposti dalla normativa doganale risiede e utilizza effettivamente il veicolo.

24 Conformemente all'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, si considera «importazione di beni» l'ingresso nell'Unione di un bene che non è in libera pratica. Per quanto riguarda il luogo dell'importazione, l'articolo 60 della suddetta direttiva dispone che quest'ultima è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nell'Unione.

25 Qualora i beni importati siano assoggettati a dazi, l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione a quelli dei dazi o prelievi. Infatti, l'IVA all'importazione e i dazi o prelievi 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 (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2022, *Kauno teritorin? muintin?*, C-489/20, EU:C:2022:277, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

26 Pertanto, un'obbligazione a titolo di IVA può aggiungersi all'obbligazione doganale qualora il comportamento illecito che ha generato quest'ultima permetta 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 7 aprile 2022, *Kauno teritorin? muitin?*, C-489/20, EU:C:2022:277, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

27 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 3 marzo 2021, *Hauptzollamt Münster* (Luogo in cui sorge l'IVA), C-7/20, EU:C:2021:161, punto 31 nonché giurisprudenza ivi citata].

28 Infatti, in una causa riguardante beni che erano stati oggetto di violazioni della normativa doganale nel territorio tedesco – territorio in cui erano essi stati soltanto trasbordati da un aereo all'altro prima di essere trasportati in Grecia – la Corte ha ritenuto che i beni in discussione fossero entrati nel circuito economico dell'Unione in tale Stato membro e che l'IVA all'importazione ad essi relativa fosse ivi sorta, dal momento che lo Stato membro in parola costituiva la loro destinazione finale nonché il luogo in cui essi erano stati consumati (v., in tal senso, sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 53).

29 La Corte ha altresì dichiarato che un veicolo privato, introdotto in violazione della normativa doganale, si doveva considerare entrato nel circuito economico nello Stato membro di residenza del soggetto passivo, dal momento che il veicolo in parola era stato effettivamente utilizzato in tale Stato membro, anche se, durante il suo tragitto da un paese terzo verso detto Stato membro, il veicolo summenzionato era materialmente entrato nel territorio doganale dell'Unione attraverso un altro Stato membro. Di conseguenza, è in questo primo Stato membro che l'IVA all'importazione è sorta [v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2021, *Hauptzollamt Münster* (Luogo in cui sorge l'IVA), C-7/20, EU:C:2021:161, punti 34 e 35].

30 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge – salvo verifica da parte del giudice del rinvio – che R.T., in occasione del suo tragitto dalla Georgia verso la Germania, effettuato nel marzo 2019, ha guidato la sua auto attraverso la Bulgaria, passando poi per la Serbia, l'Ungheria e l'Austria. R.T. ha la sua residenza in Germania, paese in cui egli ha utilizzato detto veicolo a partire dal marzo 2019 e almeno fino all'ottobre 2020.

31 In considerazione della dottrina della sentenza del 3 marzo 2021, *Hauptzollamt Münster* (Luogo in cui sorge l'IVA), (C-7/20, EU:C:2021:161), riportata al punto 29 della presente sentenza, occorre ritenere che tale veicolo, nonostante il suo primo utilizzo e il suo ingresso fisico nel territorio dell'Unione in Bulgaria a fini di transito, sia stato effettivamente utilizzato nello Stato membro della sua destinazione, nel caso di specie in Germania. Di conseguenza, poiché il veicolo è entrato nel circuito economico dell'Unione in quest'ultimo Stato membro, l'importazione dello stesso, ai sensi degli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112, è avvenuta nel medesimo Stato membro.

32 Tale conclusione non è inficiata dalla circostanza, fatta presente dal giudice del rinvio, che il primo utilizzo del veicolo nel territorio dell'Unione come mezzo di trasporto equivarrebbe al suo «consumo», fatto generatore dell'IVA, ai sensi della sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, punto 44), o costituirebbe, perlomeno, una tappa in tale consumo, il che implicherebbe che, nel caso di specie, il veicolo sia entrato nel circuito economico dell'Unione in Bulgaria.

33 Come risulta, infatti, dalla sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, punto 48), nonostante il suo ingresso materiale in uno Stato membro, un bene può considerarsi introdotto nel circuito economico

dell'Unione nel territorio di un altro Stato membro qualora il bene in parola sia «destinato al consumo» in detto Stato membro. In siffatto contesto, la Corte ha constatato che i beni in discussione erano entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro della loro destinazione finale e che, di conseguenza, l'IVA all'importazione relativa a tali beni era sorta in detto 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 Pertanto, un veicolo immatricolato in un paese terzo che, come osserva anche il giudice del rinvio, non può essere «consumato», ma che è stato utilizzato dal soggetto passivo per transitare da tale paese allo Stato membro della sua residenza – in cui il veicolo è stato effettivamente e durevolmente utilizzato – può considerarsi entrato nel circuito economico dell'Unione in detto Stato membro. Infatti, sebbene non sia stato oggetto di trasporto esso stesso nello Stato membro in parola e sia stato utilizzato come mezzo di trasporto nello Stato membro del suo ingresso fisico nel territorio dell'Unione, il bene di cui trattasi è stato utilizzato in quest'ultimo Stato membro solo per trasferirlo nello Stato membro della sua destinazione finale ai fini del suo effettivo e duraturo uso in quest'ultimo. Al riguardo, occorre osservare che il luogo di residenza dell'utilizzatore può servire da indizio per un siffatto utilizzo.

35 Tenuto conto del complesso delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che, ai fini dell'IVA, il luogo dell'importazione di un veicolo immatricolato in uno Stato terzo e introdotto nell'Unione in violazione della normativa doganale si trova nello Stato membro in cui l'autore dell'inosservanza degli obblighi imposti dalla normativa doganale risiede e utilizza effettivamente il veicolo.

Sulla seconda questione

36 Alla luce della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

37 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Nona Sezione) dichiara:

Gli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/2057 del Consiglio, del 20 dicembre 2018

devono essere interpretati nel senso che:

ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il luogo dell'importazione di un veicolo immatricolato in uno Stato terzo e introdotto nell'Unione europea in violazione della normativa doganale si trova nello Stato membro in cui l'autore dell'inosservanza degli obblighi imposti dalla normativa doganale risiede e utilizza effettivamente il veicolo.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.