



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
EVGENI TANCHEV
presentate il 6 ottobre 2021¹

Causa C-489/20

UB

contro

**Kauno teritorinė muitinė,
con l'intervento di:**

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
(Corte amministrativa suprema di Lituania)]

«Rinvio pregiudiziale – Codice doganale dell'Unione – Merce di contrabbando sequestrata e successivamente confiscata dopo l'introduzione nel territorio doganale dell'Unione europea – Estinzione dell'obbligazione doganale – Conseguenze per la riscossione delle accise e dell'IVA»

1. Il presente rinvio pregiudiziale proposto dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) verte principalmente sull'interpretazione della sentenza della Corte del 29 aprile 2010, Dansk Transport og Logistik². Più precisamente, esso riguarda l'estinzione di un'obbligazione doganale rispetto a merci importate irregolarmente nell'Unione, che sono state sequestrate dalle autorità doganali non già presso un ufficio doganale o nella zona franca durante la loro introduzione nel territorio doganale dell'Unione, bensì durante il trasporto su strada attraverso lo Stato membro di cui trattasi dopo aver attraversato, irregolarmente, il confine di uno Stato membro alla frontiera dell'Unione³ e avere superato il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio doganale dell'Unione senza esservi state presentate⁴.

2. Invece, la sentenza nella causa Dansk Transport og Logistik riguardava lo scenario convenzionale della scoperta di dette merci da parte delle autorità doganali al momento della loro introduzione nel territorio doganale dell'Unione, o presso il primo ufficio doganale dopo l'ingresso o nella zona franca. Si pone quindi la questione se i principi elaborati nella sentenza Dansk Transport og Logistik, relativi all'estinzione di un'obbligazione doganale in considerazione del sequestro e della successiva confisca di tali merci, siano applicabili al procedimento principale.

¹ Lingua originale: l'inglese.

² C-230/08, EU:C:2010:231 (in prosieguo: la «sentenza Dansk Transport og Logistik»).

³ V. ad esempio, sentenza del 5 marzo 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ Sentenza del 7 marzo 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punto 47 e giurisprudenza ivi citata). V. altresì sentenza Dansk Transport og Logistik, punto 50.

3. In secondo luogo, e in relazione alla suddetta questione, il problema di cui trattasi è disciplinato dall'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione⁵, mentre alla data della sentenza *Dansk Transport og Logistik*, una siffatta situazione era disciplinata dall'articolo 233, lettera d), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario⁶. Il testo dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione non è identico al testo dell'articolo 233, lettera d), del codice doganale comunitario. Questo elemento è quindi pertinente anch'esso per determinare se l'obbligazione doganale di cui trattasi nel procedimento principale si sia estinta per effetto del sequestro delle merci nel corso del trasporto su strada attraverso il territorio di uno Stato membro.

4. Ne derivano altre due questioni. La riscossione delle accise sui prodotti importati è disciplinata dall'articolo 2, lettera b), e dall'articolo 7 della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE⁷. La riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sulle merci importate è disciplinata dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), e dall'articolo 70 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto⁸. Ci si chiede se, qualora l'obbligazione doganale di cui trattasi nel procedimento principale si sia effettivamente estinta ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione, le accise e l'IVA siano ancora esigibili.

5. Sono giunto alla conclusione che, mentre l'obbligazione doganale risulta estinta nel procedimento principale, tanto l'accisa quanto l'IVA restano esigibili, e ciò per le ragioni che saranno esposte di seguito. L'analisi che segue rispetta le regole elaborate dalla giurisprudenza, secondo le quali occorre valutare separatamente le competenze per la riscossione dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA⁹.

I. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

6. L'articolo 79 del codice doganale dell'Unione è rubricato «Obbligazione doganale sorta in seguito a inosservanza». Esso prevede, in particolare, al paragrafo 1, lettera a), quanto segue:

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

⁵ GU 2013, L 269, pag. 1 (in prosieguo: il «codice doganale dell'Unione»).

⁶ GU 1992, L 302, pag. 1 (in prosieguo: il «codice doganale comunitario»).

⁷ GU 2009, L 9, pag. 12 (in prosieguo: la «direttiva sulle accise»). La direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1) era la misura pertinente in vigore alla data della sentenza *Dansk Transport og Logistik*. V., in particolare, articolo 4, articolo 5, paragrafi 1 e 2, e articoli da 6 a 9 della direttiva 92/12.

⁸ GU 2006, L 347, pag. 1 (in prosieguo: la «direttiva IVA»). All'epoca della sentenza *Dansk Transport og Logistik*, era disciplinata dall'articolo 7 e dall'articolo 10, paragrafo 3, 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), come modificata dalla direttiva 1999/85/CEE del Consiglio, del 22 ottobre 1999 (GU 1999, L 277, pag. 1) (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

⁹ Sentenza del 3 marzo 2021, *Hauptzollamt Münster* (Luogo di nascita dell'obbligazione IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, punto 23 e giurisprudenza citata).

a) uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione».

7. L'articolo 124 del codice doganale dell'Unione, rubricato «Estinzione», al paragrafo 1, lettera e), prevede quanto segue:

«(...) l'obbligazione doganale all'importazione o all'esportazione si estingue: (...)

e) quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate o sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate».

8. L'articolo 198 del codice doganale dell'Unione è rubricato «Misure che devono prendere le autorità doganali». Esso prevede, al paragrafo 1, lettera a), quanto segue:

«Le autorità doganali prendono tutte le misure necessarie, compresa la confisca e la vendita o la distruzione, per rimuovere le merci (...)

a) qualora non sia stato osservato uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione o le merci siano state sottratte alla vigilanza doganale».

9. L'articolo 2, lettera b), della direttiva sulle accise così dispone:

«I prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta all'atto:

(...)

b) della loro importazione nel territorio della Comunità».

10. L'articolo 7 della direttiva sulle accise così dispone:

«1. L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo.

2. Ai fini della presente direttiva, per "immissione in consumo" si intende:

(...)

d) l'importazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa, a meno che i prodotti sottoposti ad accisa non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime di sospensione dall'accisa».

11. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

d) le importazioni di beni».

12. L'articolo 70 della direttiva IVA così dispone:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni».

B. Normativa lituana

13. L'articolo 93, rubricato «Cessazione dell'obbligo fiscale» della Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (legge della Repubblica di Lituania sull'amministrazione tributaria) (come modificata dalla legge n. IX-2112, del 13 aprile 2004), prevedeva, al paragrafo 2, punto 3, che «[o]gni obbligo relativo alle imposte gestite dalle dogane cessa (...) anche se le merci sono trattenute *al momento dell'ingresso irregolare* e, contemporaneamente o successivamente, sequestrate».

14. Dalla decisione di rinvio risulta che, al fine di dar conto di un mutamento di orientamento del legislatore nazionale quanto al momento dell'estinzione dell'obbligo di pagare le accise e l'IVA all'importazione, si doveva rilevare che l'articolo 93, paragrafo 2, della legge della Repubblica di Lituania sull'amministrazione tributaria è stato abrogato il 1° gennaio 2017 e che sono entrate in vigore le seguenti disposizioni della normativa nazionale, adottate segnatamente con riferimento al codice doganale dell'Unione:

– L'articolo 20, paragrafo 2, della Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (legge della Repubblica di Lituania relativa alle accise) (come modificato dalla legge n. XII-2696, del 3 novembre 2016), ai sensi del quale l'obbligo di pagare le accise in dogana si estingue mutatis mutandis nei casi di cui all'articolo 124, paragrafo 1, lettere da d) a g), del codice doganale dell'Unione;

– L'articolo 121, paragrafo 2, della Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (legge della Repubblica di Lituania relativa all'imposta sul valore aggiunto) (come modificato dalla legge n. XII-2697 del 3 novembre 2016), ai sensi del quale l'obbligo di pagare l'IVA all'importazione in dogana si estingue mutatis mutandis nei casi di cui all'articolo 124, paragrafo 1, lettere da d) a g), del codice doganale dell'Unione.

II. Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

15. Il ricorrente dinanzi al giudice del rinvio, agendo in concorso con altri complici, ha organizzato l'importazione illegale (contrabbando) nel territorio lituano di prodotti soggetti ad accisa provenienti dalla Bielorussia il 22 settembre 2016, in una località remota. Seimila pacchetti di sigarette (in prosieguo: la «merce in questione») sono stati lanciati attraverso il confine di Stato e poi recuperati. Lo stesso giorno, l'autoveicolo che trasportava la merce all'interno del territorio lituano è stato intercettato dai funzionari di frontiera e le sigarette rinvenute nel veicolo sono state sequestrate il 22 settembre 2016.

16. Con decreto penale emesso il 23 gennaio 2017 dal Vilniaus apygardos teismas (Tribunale regionale di Vilnius, Lituania) nell'ambito di un procedimento penale, il ricorrente è stato condannato per un fatto punibile dal diritto penale nazionale e gli è stata inflitta una pena pecuniaria di EUR 16 947. È stato altresì deciso di confiscare la merce in questione della cui distruzione è stato dato incarico alle autorità competenti. Ciò è avvenuto un anno dopo il sequestro del

22 settembre 2016¹⁰.

17. Con la decisione controversa, alla luce del suddetto decreto penale l'ufficio doganale di Kaunas ha accertato la responsabilità del ricorrente (in solido con altre persone) per il pagamento di un'obbligazione doganale e ha iscritto un obbligo fiscale costituito da EUR 10 237 a titolo di accisa e da EUR 2 679 a titolo di IVA all'importazione oltre a, rispettivamente, EUR 1 674 e EUR 438 corrispondenti agli interessi di mora relativi a dette imposte. Alla luce dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione, la suddetta amministrazione doganale locale non ha calcolato e registrato un'obbligazione doganale all'importazione nei confronti del ricorrente, avendo ritenuto che l'obbligazione doganale si fosse estinta.

18. Con decisione 9 maggio 2018, n. 1A-199, è stata confermata la decisione dell'ufficio doganale di Kaunas.

19. Il ricorrente ha proposto ricorso dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) facendo valere, in sostanza, che, tenuto conto dell'esistenza di una causa di estinzione dell'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione, il suo obbligo di pagare l'accisa e l'IVA all'importazione sulla merce in questione, che era stata introdotta irregolarmente nel territorio doganale dell'Unione, si era parimenti estinto. Tale ragionamento del ricorrente era fondato, in particolare, sull'interpretazione accolta dalla Corte nella sentenza Dansk Transport og Logistik.

20. Con sentenza del 30 ottobre 2018, il Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius) ha respinto il ricorso del ricorrente in quanto infondato. Detto giudice ha ritenuto, fra l'altro, che le cause di estinzione dell'obbligo di pagare i diritti di accisa e/o l'IVA all'importazione non rientrano nel codice doganale dell'Unione e, rifiutando di valutare gli argomenti del ricorrente relativi all'interpretazione accolta nella citata sentenza Dansk Transport og Logistik, ha rilevato, in particolare, che tale sentenza della Corte era stata pronunciata al fine di interpretare il codice doganale comunitario, le cui disposizioni non erano pertinenti nella presente fattispecie, atteso che la misura in vigore era il codice doganale dell'Unione.

21. Il ricorrente ha interposto appello dinanzi al Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), che ha chiesto alla Corte una pronuncia pregiudiziale sulle seguenti questioni:

- «1) Se l'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, debba essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale si estingue qualora, in una situazione come quella del caso di specie, merce di contrabbando sia stata sequestrata e successivamente confiscata dopo essere già stata introdotta irregolarmente (immissione in consumo) nel territorio doganale dell'Unione europea.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'articolo 2, lettera b), e l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, nonché l'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), e l'articolo 70 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debbano essere

¹⁰ Secondo le osservazioni scritte della Commissione.

interpretati nel senso che l'obbligo di pagare l'accisa e/o l'IVA non si estingue qualora, come nel caso di specie, merce di contrabbando sia sequestrata e successivamente confiscata dopo essere già stata introdotta irregolarmente (immissione in consumo) nel territorio doganale dell'Unione europea, anche se l'obbligazione doganale si sia estinta per la causa di cui all'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento (UE) n. 952/2013».

22. Hanno presentato osservazioni scritte alla Corte la Repubblica italiana, la Repubblica di Lituania e la Commissione europea. Non vi è stata udienza.

III. Analisi

A. Risposta alla prima questione

23. Occorre rispondere alla prima questione nel senso che l'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione deve essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale si estingue in una situazione in cui merce importata irregolarmente sia sequestrata e successivamente confiscata dopo essere già stata introdotta irregolarmente nel territorio doganale dell'Unione europea.

24. Ciò per i seguenti motivi.

25. È pacifico che nel procedimento principale è sorta un'obbligazione doganale. Ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale dell'Unione, «sorge un'obbligazione doganale all'importazione in seguito all'inosservanza di (...) uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione». L'articolo 139, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, è rubricato «Presentazione delle merci in dogana» e stabilisce che «[l]e merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione sono presentate in dogana immediatamente al loro arrivo all'ufficio doganale designato o in altro luogo approvato dalle autorità doganali o nella zona franca da una delle persone seguenti: a) la persona che ha introdotto le merci nel territorio doganale dell'Unione; b) la persona in nome o per conto della quale agisce la persona che ha introdotto le merci in detto territorio; c) la persona che ha assunto la responsabilità del trasporto delle merci dopo la loro introduzione nel territorio doganale dell'Unione»¹¹.

26. È stato stabilito, in forza della giurisprudenza della Corte in materia di codice doganale comunitario, che l'obbligo di «presentazione» aveva come fine di «assicurare che le autorità doganali siano state informate non solo del fatto che le merci sono arrivate, ma anche di tutti i dati pertinenti relativi al tipo di articolo o di prodotto di cui trattasi nonché alla quantità di queste merci. Infatti, sono queste informazioni che consentiranno la loro esatta identificazione al fine della loro classificazione doganale e, eventualmente, del calcolo dei dazi all'importazione»¹². La circostanza che alcune merci fossero occultate in nascondigli del veicolo in cui erano trasportate non ha l'effetto di sottrarle a tale obbligo¹³.

¹¹ Ai sensi dell'articolo 5, punto 33, del codice doganale dell'Unione, «si intende per (...) “presentazione delle merci in dogana” notifica alle autorità doganali dell'avvenuto arrivo delle merci all'ufficio doganale o in qualsiasi altro luogo designato o autorizzato dalle autorità doganali e della disponibilità di tali merci ai fini dei controlli doganali».

¹² Sentenza del 2 aprile 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punto 22 e giurisprudenza ivi citata). Sulla conduzione all'ufficio doganale competente o nella zona franca e sul calcolo dei dazi, v. di recente, sentenza del 7 marzo 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punti 45 e 46).

¹³ Sentenza del 2 aprile 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

27. La presenza nel territorio doganale dell'Unione di merci non unionali comporta il rischio che tali merci finiscano per essere integrate, senza essere sdoganate, nel circuito economico degli Stati membri¹⁴. Pertanto, l'imposizione di un dazio doganale è giustificata allorché la sparizione della merce presentava un rischio di integrazione nel circuito economico dell'Unione europea¹⁵.

28. Tuttavia, occorre rilevare che nel procedimento principale tale rischio è minimo, dato che le merci sono state sequestrate il giorno della loro introduzione, benché avessero già oltrepassato i confini del territorio doganale dell'Unione senza esservi state presentate¹⁶. Come è già stato rilevato, sebbene ciò abbia fatto sorgere un'obbligazione doganale (v. paragrafo 25 supra) con la simultanea introduzione irregolare e la nascita di un'obbligazione¹⁷, la brevità del periodo in cui le merci hanno superato il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio doganale dell'Unione senza esservi state presentate¹⁸ e il fatto che siano state trasportate solo in territorio lituano hanno comportato che il rischio di ingresso nel circuito economico dell'Unione sia venuto meno pressoché subito dopo l'introduzione irregolare delle merci¹⁹. Infatti, nelle osservazioni scritte della Commissione si afferma che solo le merci effettivamente introdotte nella catena economica dell'Unione danno luogo all'insorgenza di un'obbligazione doganale²⁰.

29. Inoltre, l'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione stabilisce che «l'obbligazione doganale all'importazione o all'esportazione si estingue: (...) quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate o sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate».

30. La differenza essenziale tra tale disposizione e la disposizione in vigore alla data della sentenza Dansk Transport og Logistik, segnatamente l'articolo 233, lettera d), del codice doganale comunitario, risiede nel fatto che quest'ultimo collega l'estinzione dell'obbligazione doganale al momento dell'importazione, mentre l'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione non lo fa. L'articolo 233, primo comma, lettera d), del codice doganale comunitario così disponeva:

«Fatte salve le disposizioni in vigore relative alla prescrizione dell'obbligazione doganale nonché alla mancata riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale in caso di insolvibilità del debitore constatata per via giudiziaria, l'obbligazione doganale si estingue:

(...)

¹⁴ Sentenza del 15 luglio 2010, Skatteministeriet/DSV Road A/S (C-234/09, EU:C:2010:435, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

¹⁵ Sentenza del 15 maggio 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, punto 35 e giurisprudenza ivi citata), con riferimento all'interpretazione dell'articolo 203 del codice doganale dell'Unione.

¹⁶ Sentenza del 2 aprile 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punti 24 e 25). V. altresì sentenza Dansk Transport Logistik, punto 48, e sentenza del 7 marzo 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punto 47).

¹⁷ Sentenza del 2 aprile 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punto 27). Tale principio è stato sviluppato nell'ambito dell'interpretazione dell'articolo 202 del codice doganale comunitario.

¹⁸ Sentenza del 7 marzo 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punto 47 e giurisprudenza ivi citata). Sentenza Dansk Transport og Logistik cit., punto 50.

¹⁹ Cfr. la situazione di fatto risultante dalla sentenza del 15 maggio 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329). Detta causa verteva sull'interpretazione dell'articolo 203 del codice doganale dell'Unione.

²⁰ Infatti, nelle osservazioni scritte della Repubblica italiana si sostiene che il solo motivo per cui l'obbligazione doganale potrebbe essere considerata estinta nel procedimento principale deriva dall'assenza della possibilità di commercializzazione. In caso contrario, sorge l'obbligazione doganale.

d) quando le merci per le quali è sorta un'obbligazione doganale in conformità dell'articolo 202 sono sequestrate *all'atto* dell'introduzione irregolare e contemporaneamente o successivamente confiscate»²¹.

31. Tale disposizione è stata interpretata dalla Corte nella sentenza *Dansk Transport og Logistik*. La Corte ha affermato, in primo luogo, che «il sequestro di siffatte merci, unitamente alla loro contemporanea o successiva confisca ai sensi dell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale [comunitario], può tradursi nell'estinzione dell'obbligazione doganale solo se tale sequestro è stato operato prima che le dette merci abbiano oltrepassato la zona dove si trova il primo ufficio doganale ubicato all'interno del territorio doganale della Comunità»²². La Corte ha aggiunto che «il trattenimento e la distruzione di tali merci sono intervenute all'atto del passaggio della frontiera tra la Germania e la Danimarca, cioè dopo tale “irregolare introduzione” e non all'atto di questa. Pertanto, la fattispecie relativa a tale causa sembrerebbe non rientrare nell'ipotesi di cui all'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale [comunitario]»²³.

32. In secondo luogo, nella sentenza *Dansk Transport og Logistik* è stato ulteriormente affermato che «si deve intendere col termine “sequestro” di merci, ai sensi dell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale [comunitario], l'intervento delle competenti autorità per prendere fisicamente possesso delle merci, al fine di metterle in sicurezza e impedire materialmente il loro ingresso nel circuito economico degli Stati membri»²⁴. Nel procedimento principale ciò non è avvenuto se non dopo che le merci importate irregolarmente avevano superato il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio doganale dell'Unione senza esservi state presentate²⁵, sebbene ciò sia avvenuto lo stesso giorno in cui hanno attraversato la frontiera nel territorio dell'Unione.

33. Tuttavia, sono incline ad accogliere gli argomenti svolti nelle osservazioni scritte della Lituania e della Commissione, secondo cui il momento del sequestro di merci importate irregolarmente è irrilevante al fine di determinare se l'obbligazione doganale sia estinta ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione.

34. Ciò risulta chiaramente, in primo luogo, dal testo della disposizione. Infatti, come suggerito nelle osservazioni scritte della Repubblica italiana, sebbene le disposizioni del diritto dell'Unione che estinguono le obbligazioni doganali debbano essere interpretate restrittivamente al fine di tutelare le risorse proprie dell'Unione europea²⁶, l'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione semplicemente non contiene la locuzione «all'atto», contrariamente all'articolo 233, primo comma, lettera d), del codice doganale comunitario²⁷.

²¹ Il corsivo è mio.

²² Sentenza *Dansk Transport og Logistik*, punto 53.

²³ *Ibidem*, punto 59. V. altresì, in particolare, punti 33 e 34 della sentenza del 17 dicembre 1988, *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224): «Infatti, è proprio negli uffici doganali, situati strategicamente nei punti di entrata alle frontiere esterne, che le autorità si trovano nelle migliori condizioni per esercitare un controllo intensivo delle merci che entrano nel territorio doganale della Comunità, al fine di evitare sia la concorrenza sleale nei confronti dei produttori comunitari sia la perdita di gettiti d'imposta determinata dalle importazioni fraudolente. Ne consegue che il sequestro di merci introdotte nel territorio doganale della Comunità in violazione delle formalità previste dagli artt. 38-41 del codice doganale [comunitario], il quale si verifichi oltre il primo ufficio doganale situato all'interno di questo territorio e avvenga praticamente per caso, non può comportare l'estinzione dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale [comunitario]».

²⁴ Sentenza *Dansk Transport og Logistik*, punto 61.

²⁵ Sentenza del 7 marzo 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, punto 47 e giurisprudenza ivi citata). V. altresì Sentenza *Dansk Transport og Logistik*, punto 50.

²⁶ Sentenza del 17 febbraio 2011, *Berel e a.* (C-78/10, EU:C:2011:93, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

²⁷ Non esiste alcuna divergenza linguistica tra la versione inglese dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione (“upon”) e, ad esempio, le versioni francese, bulgara, italiana, spagnola, svedese, portoghese, tedesca, polacca, ceca e slovacca.

35. In secondo luogo, sono incline ad accogliere gli argomenti sviluppati nelle osservazioni scritte della Repubblica di Lituania e della Commissione²⁸, secondo cui la genesi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione avvalorava l'interpretazione letterale di tale disposizione. Il codice doganale comunitario ha rappresentato un inasprimento della legge rispetto alla misura precedentemente in vigore, mentre il codice doganale dell'Unione è tornato a un modello precedente, nel quale il criterio fondamentale per l'estinzione dell'obbligazione doganale era la confisca delle merci irregolarmente importate di cui trattasi²⁹. In tale contesto³⁰, come suggerito nelle osservazioni scritte della Commissione, se il momento del sequestro delle merci irregolarmente importate dovesse continuare a rilevare ai fini dell'estinzione dell'obbligazione doganale, ciò apparirebbe contrario a una chiara scelta politica dell'Unione.

36. In terzo luogo, l'obiettivo dell'estinzione dell'obbligazione doganale può essere considerato identico nel codice doganale dell'Unione e nel codice doganale comunitario. L'obiettivo dell'articolo 233, primo comma, lettera d), del codice doganale comunitario era di evitare l'imposizione di un dazio nel caso in cui la merce, seppure introdotta in modo irregolare nel territorio comunitario, non avesse potuto essere commercializzata e non avesse pertanto costituito una minaccia, in termini di concorrenza, per le merci comunitarie³¹. La stessa finalità risulta dalle cause di estinzione dell'obbligazione doganale elencate all'articolo 124, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione. Come indicato al paragrafo 28 delle presenti conclusioni, il periodo di libera pratica in Lituania delle merci importate irregolarmente di cui trattasi è stato breve, poiché esse sono state sequestrate lo stesso giorno dell'attraversamento della frontiera.

37. Per i suddetti motivi, occorre rispondere alla prima questione nel senso indicato al precedente paragrafo 23.

B. Risposta alla seconda questione

38. Alla seconda questione si dovrebbe rispondere che l'articolo 2, lettera b), e l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva sulle accise, nonché l'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), e l'articolo 70 della direttiva IVA debbono essere interpretati nel senso che l'obbligo di pagare le accise e l'IVA

²⁸ La Commissione fa riferimento, oltre ai lavori preparatori, alle spiegazioni introduttive del codice doganale aggiornato del 23 febbraio 2005 (TAXUD/447/2004 Rev. 2), secondo le quali la revisione dell'articolo 233 del codice doganale comunitario aveva lo scopo di sopprimere la condizione supplementare «avant qu'il en ait été donné mainlevée» (prima dello svincolo), di modo che l'obbligazione doganale si estingue, in particolare, al momento del sequestro delle merci di cui trattasi.

²⁹ Ciò viene specificato in dettaglio nelle conclusioni presentate dall'avvocato generale Mengozzi nella causa Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596, paragrafi da 64 a 67): «La disciplina dell'estinzione dell'obbligazione doganale a seguito di sequestro e confisca di merci di contrabbando contenuta nell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale [comunitario] costituisce un inasprimento del regime previsto in proposito, fino all'entrata in vigore del codice doganale [comunitario] stesso, dal regolamento [(CEE)] n. 2144/87 [del Consiglio del 13 luglio 1987 riguardante l'obbligazione doganale (GU 1987, L 201, pag. 15)]. Tale regolamento prevedeva infatti, all'art. 8, n. 1, lett. b), l'estinzione dell'obbligazione doganale in tutti i casi di confisca della merce. Dal canto suo il regolamento [(CE)] n. 450/2008 [del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, che istituisce il codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato) (GU 2008, L 145, pag. 1)], che contiene il nuovo codice doganale che entrerà prossimamente in vigore, ripropone, all'art. 86, la linea “morbida” già contenuta nel regolamento n. 2144/87, stabilendo in particolare che l'obbligazione doganale si estingue “quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate” [n. 1, lett. d), “quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate” [lett. e), nonché “quando le merci soggette a dazi all'importazione e all'esportazione vengono distrutte sotto sorveglianza doganale o abbandonate allo Stato” [lett. f). Anche nel nuovo codice doganale, dunque, il momento in cui avvengono il sequestro e/o la confisca è irrilevante ai fini dell'estinzione dell'obbligazione doganale. Ebbene, dal momento che il codice doganale attualmente in vigore si configura, rispetto all'estinzione dell'obbligazione doganale per merci di contrabbando, come una normativa particolarmente rigorosa inserita, dal punto di vista cronologico, tra due normative assai meno rigide, mi sembra che interpretare l'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale [comunitario] in modo fortemente restrittivo condurrebbe, con ogni probabilità, ad una forzatura della logica interna dell'ordinamento comunitario e della volontà presumibile del legislatore».

³⁰ V. inoltre sul ruolo del contesto nell'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, le conclusioni da me presentate nella causa Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996, paragrafi da 40 a 59).

³¹ Sentenza del 2 aprile 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punto 29).

non si estingue qualora, come nel caso di specie, merce di contrabbando sia sequestrata e successivamente confiscata dopo essere già stata introdotta irregolarmente nel territorio doganale dell'Unione europea, anche se l'obbligazione doganale si è estinta per la causa di cui all'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione.

1. Accise

39. Si deve ricordare che, dall'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva sulle accise, emerge che l'accisa diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo e nello Stato membro in cui quest'ultima ha luogo³². L'importazione è un fatto generatore³³, e l'articolo 2, lettera b), della direttiva sulle accise prevede che «[i] prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta all'atto (...) della loro importazione nel territorio della Comunità». Secondo una giurisprudenza costante della Corte, le merci soggette ad accisa devono essere considerate entrate nell'Unione nel momento in cui queste ultime hanno superato il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio doganale dell'Unione³⁴. Nella sentenza *Dansk Transport og Logistik*, la Corte ha dichiarato che «le merci di contrabbando oggetto di (...) irregolare importazione sono considerate immesse in consumo»³⁵ e che l'obbligo di versare l'accisa sussiste anche se le merci soggette ad accisa sono sequestrate e successivamente distrutte³⁶.

40. Ciò non è contraddetto dall'articolo 7, paragrafo 2, lettera d), della direttiva sulle accise, il quale afferma che «per “immissione in consumo” si intende: (...) l'importazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa, a meno che i prodotti sottoposti ad accisa non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime di sospensione dall'accisa»³⁷.

41. Come rilevato nelle osservazioni scritte della Commissione, il considerando 9 della direttiva sulle accise prevede che, poiché «l'accisa è un'imposta gravante sul consumo di determinati prodotti, essa non dovrebbe essere riscossa relativamente a prodotti sottoposti ad accisa che, in talune circostanze, siano stati distrutti o irrimediabilmente perduti».

42. Pertanto, concordo con le osservazioni scritte dei governi lituano, italiano e della Commissione, secondo le quali le accise nel procedimento principale non possono essere considerate sospese, in particolare alla luce della definizione data dal legislatore dell'Unione all'articolo 7, paragrafo 2, lettera d), della direttiva sulle accise. Nessuna disposizione della direttiva sulle accise prevede l'estinzione dell'obbligo di pagare i diritti di accisa in relazione all'introduzione irregolare di merci nell'Unione seguita dal loro sequestro e dalla loro distruzione³⁸, o in caso di estinzione dell'obbligazione doganale.

³² Sentenza dell'8 febbraio 2018, *Commissione/Grecia* (C-590/16, EU:C:2018:77, punto 40).

³³ Sentenza del 28 gennaio 2016, *BP Europa* (C-64/15, EU:C:2016:62, punto 21). V. altresì sentenza *Dansk Transport og Logistik*, punto 70.

³⁴ Sentenza *Dansk Transport og Logistik*, punto 72 e giurisprudenza ivi citata. Tale constatazione è stata effettuata con riferimento all'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 92/12. Tuttavia, come è stato rilevato nell'osservazione scritta della Commissione, siffatte constatazioni sono applicabili alla direttiva sulle accise attualmente in vigore.

³⁵ *Ibidem*, punto 81.

³⁶ *Ibidem*, punti 80, 81 e 85.

³⁷ Sentenza dell'8 febbraio 2018, *Commissione/Grecia* (C-590/16, EU:C:2018:77, punto 40).

³⁸ Come sottolineato nelle osservazioni scritte della Commissione, la direttiva 2020/262/UE del Consiglio, del 19 dicembre 2019, che stabilisce il regime generale delle accise (GU 2020, L 58, pag. 1), allinea l'estinzione dell'obbligazione doganale all'estinzione delle accise, ma questa disposizione non è ancora in vigore.

2. IVA

43. Secondo una costante giurisprudenza della Corte, i dazi all'importazione non includono l'IVA da riscuotere sull'importazione di beni³⁹. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le importazioni di beni. L'articolo 70 della direttiva IVA stabilisce il principio per cui il fatto generatore si verifica, e l'IVA diventa esigibile, nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni⁴⁰.

44. L'IVA, essendo un'imposta sul consumo, si applica ai beni e ai servizi che entrano nel circuito economico dell'Unione e che possono essere oggetto di consumo⁴¹.

45. Secondo una giurisprudenza costante 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»⁴². Tale presunzione può essere rovesciata qualora un bene sia stato introdotto nel circuito economico dell'Unione nel territorio di un altro Stato membro⁴³, ma nel procedimento principale tale circostanza non si verifica. Vi è un solo Stato membro in cui le merci importate irregolarmente sono entrate nel circuito economico dell'Unione, vale a dire la Lituania⁴⁴.

46. È stato dichiarato che «una merce totalmente distrutta o irrimediabilmente persa mentre era vincolata al regime del transito comunitario esterno, poiché non può essere ammessa nel circuito economico dell'Unione e, pertanto, svincolata da tale regime, non può essere considerata "importata", ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, né può essere assoggettata all'IVA»⁴⁵.

47. Tuttavia, il procedimento principale non costituisce un caso di distruzione di merci illegalmente importate, dato che ciò è avvenuto solo un anno dopo il loro sequestro e, in quell'occasione, soltanto mediante un provvedimento giudiziario.

48. Inoltre, secondo costante giurisprudenza della Corte, 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 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

³⁹ V., ad esempio, sentenza del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, punto 81 e giurisprudenza ivi citata). La causa riguardava l'interpretazione della sesta direttiva IVA ma lo stesso principio è applicabile al procedimento principale.

⁴⁰ Sentenza del 18 maggio 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punto 67 e giurisprudenza ivi citata). V., altresì, sentenza del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punto 40).

⁴¹ Sentenza del 18 maggio 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punto 69 e giurisprudenza ivi citata). Con il consumo si configura l'assoggettamento all'IVA.V., ad esempio, sentenza del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, punto 65). V., più recentemente, sentenze del 1° giugno 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, punto 54), e del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punto 44).

⁴² Sentenza del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'obbligazione IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, punto 30 e giurisprudenza citata).

⁴³ Ibidem, punto 31 e giurisprudenza ivi citata.

⁴⁴ V. sentenza del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'obbligazione IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ Sentenza del 18 maggio 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punto 71).

dell'IVA all'importazione a quelli dei dazi doganali⁴⁶. L'importazione rappresenta quindi il criterio fondamentale per stabilire l'esigibilità dell'IVA e l'importazione ha indubbiamente avuto luogo nel procedimento principale.

49. Inoltre, secondo una giurisprudenza consolidata, «qualora le merci siano state sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate dopo aver lasciato il primo ufficio doganale ubicato all'interno del territorio doganale della Comunità dalle autorità (...), il fatto generatore dell'IVA si è già verificato e, di conseguenza, l'IVA è divenuta esigibile»⁴⁷.

50. Infine, dalla giurisprudenza consolidata risulta altresì che la sola presenza nel territorio doganale dell'Unione di merci non unionali comporta il *rischio* che tali merci finiscano per essere integrate, senza essere sdoganate, nel circuito economico degli Stati membri⁴⁸. Questo è l'imperativo alla base della riscossione dell'IVA su merci importate irregolarmente. Tale rischio si è concretizzato una volta che le merci sono entrate nel territorio lituano superando la prima zona doganale rispetto al luogo d'importazione. Tale soluzione è conforme agli obiettivi essenziali del regime comune dell'IVA dell'Unione, quali ricordati nelle osservazioni scritte della Repubblica di Lituania, che consistono nel garantire la libera concorrenza e la neutralità fiscale senza ostacolare la libera circolazione dei beni e dei servizi, dato che nessuna disposizione della direttiva IVA estingue l'assoggettamento all'IVA in caso di estinzione di un'obbligazione doganale.

IV. Conclusioni

51. Pertanto, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sottoposte dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) come segue:

- 1) L'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), 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 interpretato nel senso che un'obbligazione doganale si estingue qualora merce importata irregolarmente sia stata sequestrata e successivamente confiscata dopo essere già stata introdotta irregolarmente nel territorio doganale dell'Unione europea.
- 2) L'articolo 2, lettera b), e l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, nonché l'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), e l'articolo 70 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che l'obbligo di pagare l'accisa e l'IVA non si estingue qualora merce di contrabbando sia sequestrata e successivamente confiscata dopo essere già stata introdotta irregolarmente nel territorio doganale dell'Unione europea, anche se l'obbligazione doganale si è estinta per la causa di cui all'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento n. 952/2013.

⁴⁶ Sentenza del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'obbligazione IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

⁴⁷ Sentenza Dansk Transport og Logistik, punto 94. V., altresì, sentenza del 1° giugno 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, punto 54), nonché sentenza del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, punto 65). Anche se questa constatazione è stata effettuata nel contesto della sesta direttiva IVA, essa è parimenti applicabile al procedimento principale e alla direttiva IVA.

⁴⁸ Sentenza del 15 maggio 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, punto 36 e giurisprudenza ivi citata). Il corsivo è mio.