

Causa C-230/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

3 giugno 2020

Giudice del rinvio

Augstākā tiesa (Senāts) (Latvijas) (Corte suprema, Lettonia)

Data della decisione di rinvio:

2 giugno 2020

Ricorrente:

AAS «BTA Báltica Insúmanse Company»

Altra parte nel procedimento:

Valsts ieņēmumu dienests (Amministrazione tributaria dello Stato)

Oggetto del procedimento principale

Ricorso di annullamento avverso una decisione dell'amministrazione tributaria relativa all'esecuzione coatta, presso il fideiussore, di un'obbligazione tributaria [doganale].

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

Ai sensi dell'articolo 267 TFUE, il giudice del rinvio chiede l'interpretazione dell'articolo 221, paragrafo 3, del regolamento n. 2913/92, al fine di stabilire se il fideiussore debba essere considerato debitore in senso ampio e se, pertanto, possa essere soggetto ai termini che si applicano al debitore. In caso contrario, [il giudice del rinvio chiede] se il fideiussore debba essere considerato destinatario dell'esecuzione della decisione o dell'esecuzione coatta dell'obbligazione, oppure persona interessata dall'esecuzione, alla quale si applicano quindi le norme giuridiche dello Stato membro in materia di esecuzione, tra cui quelle relative ai termini. Nell'ipotesi in cui il fideiussore non debba essere considerato debitore né

destinatario dell'esecuzione della decisione né persona interessata dall'esecuzione, il giudice del rinvio chiede se debba essere rispettato anche nei confronti del fideiussore il requisito, derivante dal principio di certezza del diritto, secondo cui deve essere rispettato un termine di prescrizione ragionevole.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se il fideiussore di cui all'articolo 195 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario — come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000 — debba essere considerato un debitore ai sensi dell'articolo 221, paragrafo 3, [del medesimo regolamento] e, pertanto, si applichi allo stesso il termine previsto da detto articolo 221, paragrafo 3.
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione, se il fideiussore, ai sensi dell'articolo 232, paragrafo 1, lettera a), di detto regolamento, possa essere considerato il destinatario dell'esecuzione della decisione o dell'esecuzione coatta del debito, oppure persona interessata dall'esecuzione e se, di conseguenza, tale fideiussore sia soggetto alle norme dello Stato membro in materia di esecuzione, tra cui quelle relative ai termini.
- 3) Qualora, ai sensi delle pertinenti norme dell'Unione, il fideiussore non sia considerato debitore ai sensi dell'articolo 221, paragrafo 3, del regolamento né destinatario dell'esecuzione della decisione né persona interessata dall'esecuzione, se il fideiussore sia soggetto al requisito, derivante dal principio di certezza del diritto, secondo il quale occorre rispettare un termine di prescrizione ragionevole.

Disposizioni del diritto dell'Unione

Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario [come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000]: articoli 1, 4, paragrafo 12, 195, paragrafo 1, 221, 222 e 232, paragrafo 1, lettera a).

Disposizioni di diritto nazionale

Likums «Par nodokļiem un nodevām» (legge sulle imposte e tasse): articolo 23, paragrafi 1 e 2, e articolo 26, paragrafo 8.

Muitas likums (legge doganale) (in vigore fino al 5 luglio 2016): articoli 12, paragrafo 1, e 26, paragrafo 1.

Administratīvā procesa likums (legge sul procedimento amministrativo): articoli 64 e 360, paragrafo 4.

Ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691 «Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muižošanai» (decreto del Consiglio dei ministri n. 691, del 6 settembre 2011, recante disposizioni relative alla garanzia dell'obbligazione tributaria al momento dello sdoganamento delle merci; abrogato dal 2 agosto 2017): paragrafi 2, 18, 19, 21, 46 e 53.2.

Giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea

Sentenze della Corte di giustizia:

- 8 maggio 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07 (EU:C:2008:267), punto 48 (termine ragionevole);
- 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08 (EU:C:2010:32), punto 16 (divieto di rimettere in discussione indefinitivamente la situazione fiscale del soggetto passivo) e punto 21 (termine ragionevole);
- 10 dicembre 2015, Veloserviss, C-427/14 (EU:C:2015:803) (prescrizione), punto 30 (principio di certezza del diritto), punto 31 (divieto di rimettere in discussione indefinitivamente la situazione fiscale del soggetto passivo);
- 21 giugno 2012, Elsacom, C-294/11 (EU:C:2012:382), punto 29 (divieto di rimettere in discussione indefinitivamente la situazione fiscale del soggetto passivo);
- 22 dicembre 2010, ASTIC, C-488/09 (EU:C:2010:820), punto 41 (termine alla scadenza del quale la comunicazione dell'obbligazione doganale al debitore non può più essere effettuata);
- 22 novembre 2017, AEBTRI, C-224/16 (EU:C:2017:880), punti 97 e 105 (nozione di «debitore»);
- 25 gennaio 2017, Ultra-Brag, C-679/15 (EU:C:2017:40), punto 22 (nozione di «debitore»);
- 17 novembre 2011, Jestel, C-454/10 (EU:C:2011:752), punto 12 (nozione di «debitore»);
- 15 aprile 2010, Barth, C-542/08 (EU:C:2010:193), punto 28 (termine di prescrizione ragionevole);
- 14 giugno 2012, CIVAD, C-533/10 (EU:C:2012:347), punto 23 (termine di prescrizione ragionevole).

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente, società per azioni di assicurazioni «BTA Baltic Insurance Company» (già «InterRisk Vienna Insurance Group»), ha offerto alla SIA «H9L» una garanzia generale per la quale è stata istituita una polizza di garanzia generale che è rimasta in vigore dal 5 aprile 2012 al 4 aprile 2013.
- 2 L'11 febbraio 2013, in occasione di un controllo doganale nel deposito della SIA «H9L», il Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria dello Stato; in prosieguo: il «VID») ha constatato che le merci dichiarate in regime di «deposito doganale» non erano ivi presenti. Pertanto, con decisione dell'8 aprile 2013, il VID ha chiesto il pagamento dei dazi all'importazione dovuti dalla SIA «H9L».
- 3 Poiché tale decisione, sebbene sia stata confermata in sede di impugnazione dinanzi all'istituzione stessa, non è stata eseguita, il VID ha avviato l'esecuzione coatta dell'obbligazione tributaria pendente.
- 4 Il 27 settembre 2016 l'ufficiale giudiziario ha rimesso al VID le decisioni di recupero senza aver portato a termine l'esecuzione, dopo aver tentato, per un periodo prolungato e senza risultati, l'esecuzione nei confronti del debitore principale. Pertanto, il 12 maggio 2017 il VID si è rivolto alla ricorrente, quale fideiussore, chiedendole il pagamento dell'obbligazione tributaria della SIA «H9L».
- 5 La ricorrente ha contestato tale ingiunzione di pagamento dinanzi all'organo gerarchicamente superiore, ma il VID ha respinto il ricorso con decisione del 16 giugno 2017.
- 6 Successivamente, la ricorrente ha proposto ricorso avverso quest'ultima decisione dinanzi all'Administratīvā rajona tiesa (Tribunale amministrativo distrettuale, Lettonia), che ha accolto le sue domande.
- 7 L'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia), adita in appello, ha invece respinto le domande dell'[attuale] ricorrente con sentenza del 28 dicembre 2018.
- 8 L'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) ha rilevato che era pacifico che l'obbligazione della SIA «H9L» fosse sorta durante il periodo di vigenza della polizza emessa dalla ricorrente. Ai sensi del paragrafo 22 del decreto del Consiglio dei ministri n. 691, il fideiussore è tenuto ad assolvere tale obbligazione tributaria entro il termine di 10 giorni di cui al sub paragrafo n. 24.1 [dello stesso decreto].
- 9 [Detto giudice ritiene che,] i termini previsti dalla normativa nazionale per il pagamento dell'obbligazione tributaria, per l'ingiunzione di pagamento al debitore e per l'esecuzione dell'obbligazione nei confronti del debitore riguardino il debitore, e non il fideiussore, il quale non è debitore ai sensi del codice doganale, della legge sulle imposte e tasse e della legge doganale.

- 10 [Ad avviso dell'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale)] il VID si era attenuto all'ordinamento processuale nell'effettuare l'esecuzione prevista dalla normativa nazionale, rivolgendosi in primo luogo al debitore e, dopo aver constatato che l'esecuzione dell'obbligazione da parte di quest'ultimo non era possibile, si era rivolto al fideiussore. Inoltre, in conformità con la normativa nazionale, è stato chiesto al fideiussore solo l'importo dell'obbligazione principale a titolo di dazi all'importazione.
- 11 [Come indicato da detto giudice,] né al momento dell'accertamento dell'obbligazione tributaria né attualmente esistono norme giuridiche che stabiliscano un termine entro il quale debba essere chiesto il pagamento dell'obbligazione tributaria al fideiussore.
- 12 [A suo avviso], tuttavia, il VID ha agito in modo corretto, sette mesi dopo aver ricevuto l'informazione sull'impossibilità di riscuotere l'obbligazione, chiedendo al fideiussore di pagare l'obbligazione della SIA «H9L».
- 13 La ricorrente ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

Principali argomenti delle parti nel procedimento principale

- 14 La ricorrente ritiene che un termine di oltre quattro anni dopo l'adozione dell'atto amministrativo che ha accertato l'obbligazione doganale non possa essere considerato ragionevole. Inoltre, essa ritiene che la circostanza per cui il VID abbia tentato (ancorché invano) di eseguire l'obbligazione nei confronti della SIA «H9L» sia irrilevante.
- 15 Essa sostiene che l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) avrebbe potuto applicare i termini generali previsti dalla legge sul procedimento amministrativo, l'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale, oppure il termine di tre anni applicabile per analogia con altri settori giuridici (notifica del fatto assicurato, crediti risultanti da operazioni commerciali).
- 16 Parimenti, la ricorrente non comprende il motivo per cui al caso di specie non sarebbe applicabile il requisito derivante dal principio della certezza del diritto, riconosciuto dalla giurisprudenza del Senāts (Corte suprema) e che consiste nel rispettare un termine ragionevole, né il principio di buona amministrazione.
- 17 A tal riguardo, la ricorrente invoca la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea relativa alla nozione di termine ragionevole e alla prescrizione, sottolineando che la Corte ha dichiarato che non è possibile rimettere in discussione indefinitivamente la situazione fiscale del soggetto passivo.
- 18 La ricorrente ritiene che l'approccio espresso nella sentenza dell'[Administratīvā] apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) in merito all'applicazione e all'interpretazione delle norme di diritto sia contrario a quanto dichiarato dalla

Corte, e chiede pertanto che a tale giudice siano sottoposte varie questioni pregiudiziali relative al termine di prescrizione nei riguardi del fideiussore.

Breve esposizione della motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale

- 19 Ai sensi dell'articolo 23, paragrafo 1, della legge sulle imposte e tasse, l'amministrazione tributaria, a seguito della verifica fiscale ([o] audit), determina o adegua gli importi specifici da menzionare nelle dichiarazioni fiscali e di informazione, il reddito imponibile ([o] le] perdite) e gli avvisi di accertamento ([o] tasse), conformemente alle norme fiscali, e può infliggere una sanzione pecuniaria entro tre anni dal termine di pagamento previsto dalla normativa. Dal canto suo, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 8, di detta legge, la decisione di recupero dei pagamenti fiscali ancora insoluti è eseguita entro i tre anni successivi alla sua adozione. Il termine di prescrizione dell'esecuzione di tale decisione è di tre anni, conformemente all'articolo 360, paragrafo 4, della legge sul procedimento amministrativo. La legge doganale prevede che, nei casi in cui sorga o possa sorgere un'obbligazione doganale, l'autorità doganale richiede una garanzia.
- 20 A tal riguardo, il Senāts (Corte suprema) afferma che occorre risolvere la questione se sia giustificato esigere dalla ricorrente il pagamento dell'obbligazione doganale da essa garantita. A tal fine, è essenziale chiarire se le autorità doganali siano tenute a rispettare un termine determinato per esigere il pagamento dell'obbligazione dal fideiussore.
- 21 I rapporti tra il debitore fiscale e lo Stato sono chiaramente disciplinati, in particolare per quanto riguarda i termini entro i quali lo Stato può rivalersi nei confronti del contribuente o del debitore principale. Invece, il termine per esigere il pagamento del debito dal fideiussore non figura *expressis verbis* nelle norme di diritto. A tal riguardo, il Senāts (Corte suprema) osserva che, nella giurisprudenza della Corte ([sentenza] Veloserviss), è riconosciuto il principio di certezza del diritto, che fa parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, in forza del quale la situazione fiscale del soggetto passivo non può essere indefinitamente messa in discussione (punto 30).
- 22 Il Senāts (Corte suprema) rileva che, come sottolineato dalla Corte, l'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale prevede il termine dopo la cui scadenza la comunicazione dell'obbligazione doganale al debitore non può più essere effettuata (sentenza Astic, punto 41). Il Senāts (Corte suprema) dubita che l'applicazione di tale disposizione sia esclusa nel caso di specie e non ritiene neppure che sia chiarito in modo inequivocabile a quali tipi di soggetti si riferisce tale norma, o se sia incluso anche il fideiussore.
- 23 Per quanto riguarda la nozione di «debitore», il Senāts (Corte suprema) afferma che, ai sensi dell'articolo 4, punto 12, del codice doganale, per esso si intende qualsiasi persona tenuta al pagamento dell'obbligazione doganale. Ai sensi della

giurisprudenza, può essere debitore chiunque sapesse o avesse dovuto sapere che non è stata rispettata un'obbligazione prevista dalle norme doganali, o che abbia agito a nome di una persona tenuta all'esecuzione, o che abbia partecipato in operazioni che si sono tradotte nell'inadempimento di obbligazioni imposte ([sentenze] AEBTRI, punti 97 e 105, e Ultra-Brag, punto 22). In ogni caso, può essere considerato debitore chiunque partecipi a una procedura doganale. Inoltre, anche se la Corte ha dichiarato che la nozione di «debitore» è ampia e al contempo completa ([sentenze] Aebtri, punto 95, e Jestel, punto 12), il Senāts (Corte suprema) dubita che il fideiussore possa essere considerato debitore secondo il significato classico sopra menzionato, dal momento che, in ciascun caso concreto, detto fideiussore viene coinvolto nella controversia quando sia stata accertata una violazione delle norme doganali, si sia rivelato impossibile eseguire il debito nei confronti del debitore principale e occorra riscuotere le imposte non pagate senza giustificato motivo.

- 24 Ai sensi del diritto lettone, il soggetto che acquista lo status di fideiussore può intervenire sia in rapporti [fiscali] determinati tra il contribuente e il VID, quando l'obbligazione tributaria è già sorta, sia unicamente in rapporti che possono sorgere in futuro, quando sussiste ancora solo una possibilità che sorga l'obbligazione tributaria. Nella seconda ipotesi, pertanto, esiste un certo grado di incertezza quanto al ruolo del fideiussore nei rapporti tra il contribuente e l'amministrazione tributaria. Inoltre, nel caso di specie, l'amministrazione tributaria ha informato il fideiussore dei debiti sorti solo dopo aver già posto in essere atti di esecuzione coatta per un certo periodo di tempo.
- 25 Il Senāts (Corte suprema) dubita altresì della legittimità dell'operato dell'amministrazione tributaria, poiché non è chiaro se, quando il fideiussore interviene nei rapporti tra il contribuente e l'amministrazione tributaria il cui sorgere è ancora solo una possibilità, esso debba essere considerato debitore ai sensi dell'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale, o come un altro soggetto di diritto indipendente.
- 26 Al punto 21 del decreto del Consiglio dei ministri n. 691 si riconosce il diritto del fideiussore di chiedere al VID di fornirgli informazioni in ordine alle varie azioni concrete che sono state o non sono state poste in essere dalla persona responsabile in relazione all'esecuzione della garanzia, comprese le [informazioni] relative alle obbligazioni tributarie. Il fideiussore dispone quindi di una certa possibilità di verificare esso stesso la situazione con riferimento alle garanzie che ha prestato. Tuttavia, non è chiaro se tale possibilità sia sufficiente a giustificare l'incertezza (quanto al termine) nei rapporti di garanzia.
- 27 Inoltre, ai sensi dell'articolo 195, primo comma, del codice doganale, il fideiussore si obbliga per iscritto a pagare in solido con il debitore l'importo garantito dell'obbligazione doganale allorché essa diviene esigibile. Di conseguenza, esso potrebbe essere considerato debitore ai sensi dell'articolo 221, paragrafo 3, [del medesimo codice], e farebbe quindi parte dei soggetti ai quali, ai

sensi di detto articolo 221, paragrafo 3, l'obbligazione doganale deve essere comunicata entro un termine di tre anni.

- 28 Poiché il codice doganale non specifica la procedura d'esecuzione da adottare in seguito, spetta a ciascuno Stato membro disciplinare tale aspetto. Tuttavia, ai sensi della giurisprudenza della Corte, le norme degli Stati membri devono essere conformi al diritto dell'Unione, nel caso di specie al codice doganale ([sentenza] Veloserviss, punto 19). Ciò significa che esse devono rispettare il principio di certezza del diritto e, in particolare, [prevedere] un termine di prescrizione ragionevole ([sentenze] Barth, punto 28, CIVAD, punto 23, [e] Veloserviss, punto 32). Tale termine è di tre anni ai sensi del diritto della Lettonia (articolo 360, paragrafo 4, della legge sul procedimento amministrativo; articolo 26, paragrafo 8, della legge sulle imposte e tasse).
- 29 Se è chiaro che, al momento dell'esecuzione dell'obbligazione tributaria, l'amministrazione tributaria deve rispettare taluni termini, poiché non può verificarsi una situazione nella quale non sia fissato alcun termine, non esiste una risposta certa alla questione se tali termini debbano applicarsi anche al fideiussore. Per risolvere tale questione, occorre chiarire il ruolo del fideiussore nell'ambito del rapporto obbligatorio doganale tra il contribuente e l'amministrazione fiscale nella fase dell'esecuzione coatta dell'obbligazione. Il Senāts (Corte suprema) nutre dunque dubbi in ordine all'interpretazione del diritto dell'Unione europea. In caso di risposta positiva alla prima questione, la questione del termine relativo al fideiussore nella fase di esecuzione sarebbe superflua. Invece, in caso di risposta negativa alla prima questione, occorrerebbe chiarire se il fideiussore, malgrado non sia stato destinatario della decisione con la quale si chiede il pagamento dell'obbligazione né la persona direttamente interessata [da quest'ultima], debba essere considerato destinatario della decisione relativa all'esecuzione coatta dell'obbligazione ([concernente] l'esecuzione della decisione [di pagamento]) o persona interessata [da quest'ultima] e, di conseguenza, se occorra applicare al fideiussore le norme dello Stato membro relative all'esecuzione, tra cui quelle relative ai termini. Nel caso in cui né l'una né l'altra soluzione siano conformi al diritto dell'Unione, occorrerà verificare se possa essere stabilito il requisito, derivante dal principio di certezza del diritto, di rispettare un termine di prescrizione ragionevole, che il giudice dovrebbe determinare in modo adeguato in ogni specifico caso.