

Causa C-427/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

10 settembre 2020

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania)

Data della decisione di rinvio:

1° settembre 2020

Ricorrente:

Flexi Montagetechnik GmbH & Co. KG

Resistente:

Hauptzollamt Kiel (Ufficio doganale centrale di Kiel, Germania)

Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania)

Ordinanza

Nella controversia

Flexi Montagetechnik GmbH & Co. KG

[OMISSIS] Bargtheide

- ricorrente -

[OMISSIS]

c o n t r o

Hauptzollamt Kiel (Ufficio doganale centrale di Kiel, Germania),

[OMISSIS] Kiel

- resistente -

avente ad oggetto:

interessi su dazi rimborsati

il 1° settembre 2020, la IV. Sezione del Gemeinsamer Senat des Finanzgerichts Hamburg für die Länder Freie und Hansestadt Hamburg, Niedersachsen und Schleswig-Holstein (Collegio riunito del Tribunale tributario di Amburgo per i Länder della libera città anseatica di Amburgo, della Bassa Sassonia e dello Schleswig-Holstein, Germania), [OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 2]

ha così deciso:

I. Il procedimento è sospeso fino alla pronuncia pregiudiziale da parte della Corte di giustizia dell'Unione europea.

II. Viene sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale relativa all'interpretazione di atti delle istituzioni dell'Unione:

Se sussista una violazione del diritto dell'Unione, quale presupposto ai fini del riconoscimento di interessi, quale principio sancito dallo stesso diritto dell'Unione e sviluppato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, anche nel caso in cui un'amministrazione di uno Stato membro proceda alla liquidazione di tributi in violazione di vigenti norme del diritto dell'Unione e un giudice dello Stato membro dichiari tale violazione.

[OMISSIS] [Or. 3]

Fatti:

- 1 La controversia verte sull'applicabilità di interessi sui tributi riscossi *a posteriori* dall'ufficio doganale centrale resistente nei confronti della ricorrente, ma a quest'ultima successivamente rimborsati in esito ad una decisione giurisdizionale definitiva.
- 2 La ricorrente importava da Taiwan dei cosiddetti moschettoni, destinati alla produzione di guinzagli per cani. In esito ad un controllo *in loco*, l'ufficio doganale centrale resistente constatava che dette merci, contrariamente all'iscrizione effettuata dalla ricorrente, non dovevano essere considerate quali prodotti ricompresi nella voce 8308 (aliquota doganale del 2,7%), bensì come prodotti rientranti nella voce 7907 (aliquota doganale del 5%) della nomenclatura combinata (in prosieguo: la «NC»). Con due avvisi di accertamento l'ufficio doganale centrale resistente riscuoteva *a posteriori* il dazio, che la ricorrente provvedeva quindi a versare.

- 3 Con sentenza del 20 giugno 2017 [OMISSIS] il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) annullava i due avvisi di riscossione sulla base del rilievo che la riscossione *a posteriori* dei dazi all'importazione era illegittima, dovendo i prodotti essere classificati nella voce 8308 della NC; il giudice medesimo non adiva peraltro in via pregiudiziale la Corte di giustizia dell'Unione europea.
- 4 L'ufficio doganale centrale resistente rimborsava alla ricorrente i dazi all'importazione versati, respingendo tuttavia la richiesta di interessi sui dazi medesimi per il periodo intercorrente tra la data del loro versamento e il rimborso.
- 5 A seguito del rigetto dell'opposizione, la ricorrente proponeva ricorso giurisdizionale. Nel corso del relativo procedimento, l'ufficio doganale centrale resistente riconosceva alla ricorrente gli interessi legali relativi al periodo compreso tra la proposizione del ricorso avverso gli avvisi di riscossione (settembre 2014) e il rimborso dei dazi all'importazione versati dalla ricorrente medesima (ottobre 2017). A tal riguardo non vi è più luogo a provvedere. Resta tuttora controversa *inter partes* il riconoscimento alla ricorrente anche degli interessi relativi al periodo intercorrente tra il versamento dei dazi all'importazione [Or. 4] riscossi illegittimamente (marzo 2014) e la proposizione del ricorso avverso gli avvisi di riscossione (settembre 2014). [Or. 5]

Motivazione della decisione:

- 6 [OMISSIS]
- 7 Questo Collegio sospende il procedimento [OMISSIS] e, ai sensi dell'articolo 267, secondo comma, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: il «TFUE»), sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») la questione pregiudiziale di cui al dispositivo, in quanto la valutazione giuridica del caso non è esente da dubbi.

I. Contesto normativo

- 8 Ai fini della decisione della controversia sono pertinenti le seguenti disposizioni:

1. Norme nazionali

- 9 **Abgabenordnung** (codice tributario; in prosieguo: la «AO») nel testo pubblicato il 1° ottobre 2002 (BGBl. I, pag. 3866):

Articolo 1 Campo di applicazione

(1) La presente legge si applica a tutte le imposte, compresi i rimborsi fiscali disciplinati dal diritto federale o dal diritto dell'Unione europea, laddove siano di competenza dell'amministrazione finanziaria federale o dei Länder. Essa è applicabile solo fatto salvo il diritto dell'Unione europea.

(...)

(3) Le disposizioni della presente legge sono applicabili, per analogia, agli oneri fiscali accessori, fatto salvo il diritto dell'Unione europea (...)

Articolo 3 Imposte, oneri fiscali accessori

(1) Le imposte sono prestazioni pecuniarie, che non costituiscono il corrispettivo di una determinata prestazione, applicate da un ente di diritto pubblico al fine di realizzare introiti nei confronti di tutti i soggetti ricompresi nella fattispecie cui la legge collega l'obbligo di prestazione; il fine della realizzazione di introiti può assumere carattere secondario.

(...)

(3) I dazi all'importazione e all'esportazione ai sensi dell'articolo 5, punti 20 e 21, del CDU costituiscono imposte ai sensi della presente legge (...)

(4) Gli oneri fiscali accessori sono (...) gli interessi ai sensi degli articoli da 233 a 237, (...) interessi sui dazi all'importazione e all'esportazione ai sensi dell'articolo 5, punti 20 e 21, del CDU (...) **[Or. 6]**

Articolo 37 Diritti derivanti da debiti tributari

(1) Rientrano tra i diritti derivanti da debiti tributari il diritto all'esazione fiscale, il diritto al rimborso, il diritto al risarcimento, la pretesa di un onere fiscale accessorio, il diritto alla restituzione di cui al paragrafo 2, nonché i diritti al rimborso fiscale disciplinati nelle singole leggi tributarie.

(2) Qualora un'imposta, un rimborso, un risarcimento o un onere fiscale accessorio siano stati versati o restituiti senza titolo giuridico, colui a carico del quale è stato posto il pagamento vanta nei confronti del beneficiario il diritto al rimborso dell'importo pagato o restituito (...)

Articolo 233 Principio

I diritti derivanti dal rapporto di obbligazione fiscale (articolo 37) producono interessi unicamente se previsto dalla legge (...)

Articolo 236 Interessi legali su somme rimborsate

(1) Qualora, per mezzo o a seguito di una decisione giudiziaria definitiva, un'imposta liquidata venga ridotta o ne venga concesso il rimborso, l'importo da rimborsare o accreditare è soggetto a interessi, fatto salvo il paragrafo 3, a decorrere dalla data della litispendenza fino alla data del pagamento (...)

2. Norme di diritto dell'Unione

- 10 **a) Codice doganale** (in prosieguo: il «CD»): regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302/1, e successive modificazioni):

Articolo 241

Il rimborso, da parte dell'autorità doganale, di importi di dazi all'importazione o all'esportazione come pure degli interessi di credito o di mora eventualmente riscossi in occasione del loro pagamento non dà luogo al pagamento di interessi da parte di questa autorità. Tuttavia, viene pagato un interesse:

- quando la decisione in merito ad una richiesta di rimborso non venga eseguita entro tre mesi dall'adozione di tale decisione;
- quando le disposizioni nazionali lo prevedono.

(...)

- 11 **b) Codice doganale dell'Unione** (in prosieguo: il «CDU»): regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU L 269, pag. 1, e successive modificazioni):

Articolo 116

1. Fatte salve le condizioni stabilite nella presente sezione, si procede al rimborso o allo sgravio degli importi del dazio all'importazione o all'esportazione per uno dei seguenti motivi:

- a) importi del dazio all'importazione o all'esportazione applicati in eccesso,

(...) [Or. 7]

6. Il rimborso non dà luogo al pagamento di interessi da parte delle autorità doganali interessate.

(...)

II. Pertinenza della questione pregiudiziale

- 12 È dubbio, ai sensi del diritto dell'Unione, se la ricorrente possa esigere gli interessi anche relativamente al periodo intercorrente tra il versamento dei dazi all'importazione riscossi illegittimamente *a posteriori* dall'ufficio doganale centrale resistente e la proposizione del ricorso avverso gli avvisi di riscossione. Tale non trova alcun fondamento normativo nel diritto nazionale. La ricorrente non può fondare la propria pretesa sulla norma di cui all'articolo 236, paragrafo 1, dell'AO, l'unica pertinente al riguardo, in quanto detta norma riconosce esclusivamente il diritto agli interessi relativamente al periodo compreso tra la proposizione del ricorso e il rimborso dei dazi all'importazione; peraltro, tale richiesta della ricorrente è già stata soddisfatta dall'ufficio doganale centrale resistente. L'accoglimento del ricorso proposto dalla ricorrente dipende pertanto dalla possibilità che la richiesta di interessi sia fondata su un pertinente diritto

riconosciuto dal diritto dell'Unione e sancito dalla Corte. Questo Collegio dubita peraltro che sussistano i presupposti di tale diritto che la Corte fa discendere dal principio di effettività sancito dal diritto dell'Unione anche in una fattispecie – come quella in esame –, nella quale un'amministrazione dello Stato membro proceda all'accertamento di un tributo in violazione di vigenti norme del diritto dell'Unione e un giudice dello Stato membro dichiari tale violazione.

III. Considerazioni giuridiche di questo Collegio

- 13 La Corte ha recentemente affermato, nella sentenza del 18 gennaio 2017 (Wortmann, C-365/15, dispositivo), che, qualora siano stati percepiti dazi in violazione del diritto dell'Unione, sussiste l'obbligo per gli Stati membri, derivante dal diritto dell'Unione, di corrispondere ai soggetti cui spetta il rimborso gli interessi ad esso relativi, a decorrere dalla data del versamento, da parte dei soggetti medesimi, dei dazi rimborsati. Tale sentenza della Corte fa seguito a una serie di decisioni nelle quali essa ha imposto agli Stati membri, in base al diritto dell'Unione, non solo di rimborsare i tributi percepiti in violazione del diritto dell'Unione, ma anche di risarcire i singoli per le perdite derivanti dall'indisponibilità delle somme di denaro (v. sentenze della Corte del 27 settembre 2012, Zuckerfabrik Jülich, [Or. 8] cause riunite C-113/10, C-147/10 e C-234/10, punto 65, e del 18 aprile 2013, Irimie, C-565/11, punto 28). Comun denominatore di tali decisioni è la declaratoria di invalidità ovvero l'annullamento, da parte della Corte, del fondamento normativo nazionale ovvero di diritto dell'Unione, alla base dell'obbligo tributario, per violazione del diritto dell'Unione, ove il rimborso dei tributi discende da errore insito nella legislazione dello Stato membro ovvero dell'Unione.
- 14 La presente controversia è dunque caratterizzata dalla circostanza che il rimborso dei dazi all'importazione non è fondato su un errore nella legislazione dell'Unione o dello Stato membro, bensì trova la sua giustificazione nell'applicazione viziata da un errore di diritto – vale a dire, erronea – del diritto derivato dell'Unione valido da parte dell'amministrazione dello Stato membro; il rimborso dei dazi all'importazione – in altre parole – è fondato su un errore nell'applicazione della normativa.
- 15 Questo Collegio, nella propria domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte il 26 agosto 2020, [OMISSIS] ha già rilevato che la giurisprudenza della Corte, secondo cui sussiste un obbligo, posto a carico degli Stati membri, di restituire con gli interessi i tributi percepiti in violazione del diritto dell'Unione, implica fundamentalmente che laddove la Corte dichiari invalidi o nulli e non avvenuti gli atti dell'Unione ovvero degli Stati membri per violazione del diritto dell'Unione, gli effetti di tali atti dovrebbero, in linea di principio, cessare (*argumentum a contrario* tratto dall'articolo 264, secondo comma, TFUE). Ne deriva che i singoli hanno diritto al rimborso non solo del tributo indebitamente riscosso, ma altresì degli interessi ad esso relativi (v. sentenza della Corte del 27 settembre 2012, Zuckerfabrik Jülich, cause riunite C-113/10, C-147/10 e

C-234/10, punto 65; in tal senso già sentenza della Corte del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, punto 205). Infatti, solo così potrebbe essere ripristinata la situazione che si sarebbe verificata se non fosse stato adottato l'atto di esecuzione del regolamento dell'Unione successivamente dichiarato invalido o annullato ovvero di attuazione della norma tributaria dello Stato membro incompatibile con il diritto dell'Unione (v., a tal riguardo, anche le conclusioni dell'avvocato generale Sanchez-Bordona, C-365/15, paragrafo 66).
[Or. 9]

- 16 Nella specie non dovrebbe invece trattarsi del ripristino della piena efficacia del diritto dell'Unione, bensì della rettifica di una decisione individuale di un'amministrazione dello Stato membro, la quale ha erroneamente applicato, in uno specifico caso, il diritto derivato dell'Unione pertinente e valido. Stabilire se e a quali condizioni abbia luogo la rettifica di una decisione individuale potrebbe essere riservato tuttavia, in particolare, alla normativa nazionale, la quale conferisce al richiedente nel caso concreto soltanto un diritto agli interessi legali relativi al periodo che intercorre tra la proposizione del ricorso avverso l'illegittima riscossione *a posteriori* e il rimborso dei tributi versati.
- 17 Tuttavia, nella causa *Littlewoods Retail e a.* (sentenza del 19 luglio 2012, C-591/10), vertente su un caso in cui un soggetto passivo aveva versato in eccesso l'IVA riscossa dallo Stato membro in violazione dei requisiti delle norme di diritto dell'Unione in materia di IVA, la Corte ha del pari riconosciuto l'obbligo, posto a carico degli Stati membri, di restituire, oltre interessi, le imposte rimosse in violazione del diritto dell'Unione (punto 26). Nella fattispecie oggetto della causa *Littlewoods Retail e a.*, la violazione del diritto dell'Unione non traeva origine da una disposizione di diritto nazionale o dell'Unione successivamente dichiarata inapplicabile o annullata dalla Corte, bensì consisteva nell'erronea determinazione in misura eccessiva della base imponibile (v. conclusioni dell'avvocato generale Trstenjak del 12 gennaio 2012 nella causa C-591/10, paragrafo 6), non accertata dalla stessa Corte, bensì fondata esclusivamente sui rilievi dell'amministrazione ovvero del giudice dello Stato membro. Nella causa *Wortmann*, la Corte ha inoltre sottolineato che «spetta al giudice del rinvio» verificare se i tributi siano stati percepiti in violazione del diritto dell'Unione (v. sentenza del 18 gennaio 2017, *Wortmann*, C-365/15, punto 39). Tale affermazione potrebbe altresì deporre a favore della sussistenza di una violazione del diritto dell'Unione quale presupposto ai fini del riconoscimento di interessi, quale principio sancito dallo stesso diritto dell'Unione e sviluppato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, anche nel caso in cui un'amministrazione di uno Stato membro proceda alla liquidazione di tributi in violazione di vigenti norme del diritto dell'Unione e un giudice dello Stato membro dichiari successivamente tale violazione **[Or. 10]**.
- 18 Inoltre, il profilo del risarcimento dei danni subiti dai singoli a causa dell'indisponibilità di somme di denaro, evidenziato ripetutamente dalla Corte (v. sentenze del 27 settembre 2012, *Zuckerfabrik Jülich*, cause riunite C-113/10, C-147/10 e C-234/10, punto 65, e del 18 aprile 2013, *Irimie*, C-565/11, punto 21), è del pari pertinente alle situazioni in cui il singolo sia illegittimamente gravato da

tributi in ragione dell'erronea applicazione del diritto dell'Unione da parte dell'amministrazione dello Stato membro. Quanto al soggetto passivo del tributo, sarebbe irrilevante se egli abbia versato i tributi de quibus sulla base di un regolamento o di una norma contraria al diritto dell'Unione ovvero, come nel caso di specie, di una decisione dell'autorità doganale *ipso iure* illegittima (sul piano del diritto dell'Unione), in quanto errata. In entrambe le situazioni, il singolo non conserva la disponibilità della somma di denaro oggetto di riscossione che avrebbe potuto liberamente utilizzare se le autorità doganali avessero applicato correttamente il diritto dell'Unione.

- 19 Questo Collegio rileva inoltre che il motivo sotteso al riconoscimento di interessi ai sensi della giurisprudenza della Corte va ravvisato altresì nel divieto di arricchimento (v. conclusioni dell'avvocato generale Sharpston del 27 ottobre 2011 nelle cause riunite C-113/10, C-147/10 e C-234/20, Zuckerfabrik Jülich e a., paragrafo 125). Lo Stato membro che riscuota da un operatore economico un importo che non gli sarebbe spettato per legge si è indebitamente arricchito. Tale ingiustificato arricchimento dello Stato membro si realizza peraltro a prescindere dal motivo dell'incremento patrimoniale ingiustificato a favore dello Stato membro.
- 20 Questo Collegio osserva, infine, che la Corte, nella propria sentenza del 18 gennaio 2017 (Wortmann, C-365/15) ha menzionato fattispecie nelle quali la successiva rettifica di tributi inizialmente accertati in un quantum erroneo non fa sorgere il diritto agli interessi (punti 29 e segg. della sentenza). Tali **[Or. 11]** fattispecie situazioni hanno sicuramente in comune il fatto che il ricalcolo dei tributi si verifichi sulla base di successive informazioni. Tuttavia, nella specie, il rimborso dei tributi ha avuto luogo non sulla base di successive informazioni, bensì in attuazione della decisione giurisdizionale di un giudice dello Stato membro, il quale ha annullato l'avviso amministrativo di riscossione *a posteriori*, per aver l'amministrazione dello Stato membro erroneamente applicato il diritto dell'Unione pertinente.
- 21 Alla luce dei suesposti dubbi inerenti all'interpretazione del pertinente diritto dell'Unione, questo Collegio ha deciso di sottoporre alla Corte la questione pregiudiziale riportata in dispositivo.

[OMISSIS]