

Causa C-125/24 [Palmstråle]¹**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

15 febbraio 2024

Giudice del rinvio:

Högsta förvaltningsdomstolen (Svezia)

Data della decisione di rinvio:

13 febbraio 2024

Ricorrente:

AA

Resistente:

Rappresentante generale presso le dogane svedesi

Domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta ai sensi dell'articolo 267 TFUE, riguardo all'interpretazione dell'articolo 143, primo comma, lettera e), 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) (direttiva IVA), e degli articoli 86, paragrafo 6, e 203, 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) (codice doganale dell'Unione europea)

INTRODUZIONE

- 1 Con la sua domanda di pronuncia pregiudiziale, lo Högsta förvaltningsdomstolen chiede che si faccia chiarezza riguardo al modo in cui devono essere interpretati l'articolo 143, primo comma, lettera e), della direttiva IVA, nonché gli articoli 86, paragrafo 6, e 203 del codice doganale dell'Unione europea riguardo ai presupposti affinché la reimportazione di merci vada esentata dall'obbligo di

¹ La denominazione della presente causa costituisce una denominazione fittizia. Essa non coincide con la denominazione effettiva di nessuna delle parti della controversia.

pagamento dell'IVA. La questione pregiudiziale è sorta in una causa relativa all'inosservanza delle norme relative alla reimportazione in dogana.

PERTINENTI DISPOSIZIONI DI DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

Direttiva IVA

- 2 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, l'importazione di beni costituisce un'operazione soggetta all'IVA. Secondo l'articolo 30 della stessa, 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.
- 3 Secondo l'articolo 143, primo comma, lettera e), di tale direttiva, gli Stati Membri esentano dall'obbligo di pagamento dell'IVA le reimportazioni di beni nello stato in cui sono stati esportati, da parte di chi li ha esportati, che beneficiano di una franchigia doganale.

Codice doganale dell'Unione europea

- 4 L'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione dispone che le merci non unionali che, dopo essere state inizialmente esportate come merci unionali dal territorio doganale dell'Unione, vi sono reintrodotte entro tre anni e sono dichiarate per l'immissione in libera pratica sono esentate dai dazi all'importazione, su richiesta della persona interessata. Ai sensi del paragrafo 5 dello stesso articolo, l'esenzione dai dazi all'importazione è concessa unicamente se le merci vengono reintrodotte nello stato in cui sono state esportate; ai sensi del paragrafo 6, l'esenzione dai dazi all'importazione deve essere accompagnata da informazioni attestanti che le condizioni per l'esenzione sono soddisfatte.
- 5 Le merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione sono presentate in dogana, ai sensi dell'articolo 139, paragrafo 1, lettera a), di detto codice, immediatamente al loro arrivo all'ufficio doganale designato o in altro luogo approvato dalle autorità doganali o nella zona franca dalla persona che ha introdotto le merci nel territorio doganale dell'Unione.
- 6 Ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice suddetto, per merci soggette ai dazi all'importazione, sorge un'obbligazione doganale all'importazione in seguito all'inosservanza di uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione, tra l'altro, all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione.
- 7 L'articolo 86, paragrafo 6, dello stesso codice sancisce che, quando la normativa doganale prevede un trattamento tariffario favorevole delle merci o l'esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione o all'esportazione a norma, in particolare, del suo articolo 203, tale trattamento tariffario favorevole, agevolazione o esenzione si applica anche nei casi in cui un'obbligazione doganale

sorge a norma dell'articolo 79 dello stesso codice, purché l'inadempienza che ha dato luogo all'obbligazione doganale non costituisca un tentativo di frode.

- 8 In base al considerando 38 di tale codice, è opportuno tener conto della buona fede della persona interessata nei casi in cui un'obbligazione doganale sorge in seguito a inosservanza della normativa doganale e minimizzare l'impatto della negligenza da parte del debitore.

Contesto normativo nazionale

- 9 Nel periodo rilevante per la causa in esame era in vigore la *mervärdesskattelagen* (legge sull'IVA) (1994:200). Tale legge è stata ormai sostituita da una nuova *mervärdesskattelag* (legge sull'IVA) (2023:200), ma la legge precedente continua ad applicarsi, in quanto rilevante per il caso in esame, ai fatti che si sono verificati nel periodo precedente all'entrata in vigore della nuova legge. Nella parte che segue sono esposte le disposizioni applicabili della legge del 1994. La nuova legge contiene sostanzialmente disposizioni corrispondenti.
- 10 Ai sensi del Capitolo 1, § 1, primo trattino, punto 3 della stessa, l'IVA va pagata sulle importazioni di merci nel territorio dello Stato che sono soggette ad imposta. Per importazione s'intende, ai sensi del Capitolo 2, § 1 a, l'introduzione in Svezia di una merce a partire da un luogo che si trova fuori del territorio dell'Unione europea.
- 11 Dal primo trattino del § 30, Capitolo 3, risulta che sono esenti da imposta quelle importazioni che beneficiano di un'esenzione ai sensi della legge (1994:1551) relativa, in particolare, alle esenzioni dall'imposta sulle importazioni.
- 12 Al primo trattino del § 5, Capitolo 2, della legge relativa alle esenzioni dall'imposta sulle importazioni è indicato, tra l'altro, che l'esenzione dall'imposta deve essere concessa per i beni unionali che, dopo essere stati esportati dall'UE in un paese terzo, vengono reimportati in Svezia da chi li aveva esportati senza aver subito rielaborazioni nel periodo della loro esportazione. Ai sensi del secondo trattino, l'esenzione dall'imposta è concessa solo se le merci ricadono nella franchigia doganale ai sensi, segnatamente, dell'articolo 203 del codice doganale dell'Unione. Le merci esenti dai dazi doganali ai sensi del regolamento (CEE) n. 2658/87, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1), sono trattate come se fossero soggette ai dazi doganali.

Circostanze in fatto

- 13 AA possiede cavalli utilizzati nelle competizioni in diversi paesi. Essa ha esportato due cavalli in Norvegia, cioè fuori del territorio doganale dell'Unione. Tali cavalli, dopo che avevano partecipato ad alcune competizioni, sono stati riportati nell'Unione attraverso un valico di frontiera dalla Norvegia alla Svezia.

AA non si è fermata all'ufficio doganale per dichiarare i beni importati. Al contrario, essa è stata fermata al controllo stradale dell'amministrazione doganale (Tullverket) subito dopo aver superato l'ufficio doganale.

- 14 L'amministrazione doganale ha deciso di esigere da AA il pagamento dell'IVA per un importo pari a SEK 41 178 kr, ma non è stato prelevato alcun dazio. Secondo l'amministrazione doganale, l'esenzione dall'IVA sulla reimportazione non poteva essere concessa in quanto AA non aveva dichiarato i cavalli per l'immissione in libera pratica, né proposto domanda per la franchigia dai dazi doganali.
- 15 AA ha impugnato tale decisione dinanzi al Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunale amministrativo, Karlstad, Svezia) che ha respinto il ricorso. Il Förvaltningsrätten (Tribunale amministrativo) ha constatato che i cavalli non erano stati dichiarati alla dogana all'arrivo nel territorio doganale dell'Unione, che l'obbligazione doganale pertanto era sorta e che ciò comportava che l'IVA dovesse essere pagata. Tale giudice ha dichiarato poi che requisito fondamentale affinché possa essere concessa la franchigia dal pagamento dell'IVA alla reimportazione è che le merci siano dichiarate per l'immissione in libera pratica e che sia stata presentata la relativa domanda da parte del dichiarante. Poiché ciò non era avvenuto, l'esenzione dal pagamento dell'IVA non poteva essere concessa.
- 16 Sia AA sia l>Allmänna ombudet hos Tullverket (Rappresentante generale presso le dogane svedesi) hanno impugnato la sentenza del förvaltningsrätten (Tribunale amministrativo) dinanzi al Kammarrätten i Göteborg (Corte d'appello amministrativa, Göteborg, Svezia) e hanno chiesto l'annullamento della decisione di esigere da AA il pagamento dell'IVA. Il Kammarrätten (Corte d'appello) ha respinto le impugnazioni con la stessa sostanziale motivazione del förvaltningsrätten (Tribunale amministrativo).
- 17 AA ha impugnato la sentenza del kammarrätten (Corte d'appello) dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) che ha dichiarato ammissibile il ricorso. L'azione pubblica nella presente controversia è condotta dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) dal Rappresentante generale presso le dogane svedesi. Il Rappresentante generale – e non l'amministrazione doganale – costituisce perciò la controparte specifica. L'amministrazione doganale si è tuttavia vista riconoscere l'opportunità di presentare le proprie osservazioni nella controversia.
- 18 Nello scambio di memorie scritte tra le parti, avvenuto dopo che il ricorso è stato dichiarato ammissibile, AA ha fatto valere di aver rilasciato una dichiarazione orale al personale della dogana quando è stata fermata dopo aver superato la stazione doganale. Il Rappresentante generale ha menzionato che la persona di servizio in ufficio quel giorno nega che sia stata effettuata qualsiasi dichiarazione orale.

- 19 AA non ha indicato più precocemente nel procedimento di aver rilasciato una dichiarazione orale. Perché il giudice debba prendere in considerazione una circostanza cui si fa riferimento per la prima volta solo dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) occorre che sussistano motivi speciali. Lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) prenderà posizione in un secondo momento sulla circostanza se quanto esposto da AA riguardo alla sua dichiarazione orale debba essere preso in considerazione. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale, comunque, riguarda soltanto le circostanze in fatto svoltesi, come esaminate nelle istanze sottordinate, e cioè che l'ufficio doganale è stato superato senza le merci siano state dichiarate e senza che sia stata effettuata alcuna dichiarazione in dogana o domanda di esenzione dai dazi doganali.

Posizione delle parti e dell'amministrazione doganale

AA

- 20 AA chiede che la decisione del kammarrätten (Corte d'appello) sia riformata nel senso che l'ordinanza dell'amministrazione doganale che esige da lei il pagamento dell'IVA sia annullata. Essa sostiene quanto segue.
- 21 Essa afferma che non aveva da guadagnarci nulla a livello economico nel non fermarsi all'ufficio doganale per dichiarare l'importazione dei cavalli, ma che per il bene degli animali, voleva essere in tempo a prendere il traghetto per la Finlandia abbreviando i tempi di viaggio per essi. Prima della trasferta, essa si è assicurata che l'esportazione temporanea in Norvegia si svolgesse correttamente e ha ritenuto che anche le condizioni per la reimportazione fossero dunque soddisfatte. Si sbagliava, ma è irragionevole che ciò debba risultare nell'imposizione dell'IVA alla reimportazione.
- 22 La disposizione di cui all'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che il diritto all'esenzione dai dazi doganali, e quindi la franchigia dall'IVA, sussiste anche se non sono soddisfatti i requisiti formali di cui all'articolo 203, purché non si tratti di un tentativo di frode. Poiché i requisiti sostanziali dell'articolo 203 sono soddisfatti e non si tratta di un tentativo di frode, non si può pretendere da lei il pagamento dell'IVA.

Rappresentante generale presso le dogane svedesi

- 23 Il Rappresentante generale presso le dogane svedesi ritiene ormai che l'ordinanza con cui si esige che AA paghi l'IVA sia legittima e considera perciò necessario respingere l'impugnazione di quest'ultima avverso la sentenza del kammarrätten (Corte d'appello). Il Rappresentante generale afferma quanto segue.

- 24 Presupposto perché la reimportazione dei cavalli possa andare esente dall'obbligo di pagamento dell'IVA risiede nel fatto che essi ricadano nella franchigia dai dazi doganali. Risulta qui chiaro che i requisiti sostanziali per la franchigia dai dazi doganali di cui all'articolo 203 del codice doganale dell'Unione europea sono soddisfatti e che non si tratta di un tentativo di frode.
- 25 Vale come requisito per l'esenzione ai sensi dell'articolo 203 anche il fatto che le merci debbano essere dichiarate per l'immissione in libera pratica e che la persona interessata debba presentare domanda di esenzione. Non vi sono deroghe a tale requisito che derivino dagli articoli 86, paragrafo 6, e 203. Questi ultimi devono essere considerati validi anche nel caso in cui sorgano obbligazioni doganali ai sensi dell'articolo 79 a causa dell'inosservanza di uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale.
- 26 Dal fascicolo sottoposto alla Corte nella presente causa non risulta che AA abbia soddisfatto i requisiti formali di cui all'articolo 203 quando i cavalli sono stati introdotti nel territorio doganale dell'Unione.

Amministrazione doganale

- 27 L'amministrazione doganale considera che l'impugnazione dev'essere respinta e sostiene quanto segue. Poiché le merci non sono state dichiarate per l'immissione in libera pratica, esse non ricadono nella franchigia doganale ai sensi dell'articolo 203. La loro importazione deve perciò essere assoggettata all'IVA.

La necessità di una pronuncia pregiudiziale

- 28 Dalla direttiva IVA deriva che l'importazione di merci da un paese terzo nell'Unione deve essere assoggettata all'IVA. Ai sensi dell'articolo 143, comma 1, lettera e), della direttiva, comunque, gli Stati Membri esentano le reimportazioni di beni nello stato in cui sono stati esportati, da parte di chi li ha esportati, che beneficiano di una franchigia doganale.
- 29 AA ha reimportato i cavalli nello stesso stato in cui si trovavano quando li ha esportati. È decisiva, quindi, per stabilire se essa sia debitrice dell'imposta sull'IVA alla reimportazione, la circostanza se i cavalli possano beneficiare della franchigia doganale nel senso considerato dall'articolo 143, primo comma, lettera e).
- 30 L'esenzione dai dazi doganali alla reimportazione è disciplinata dall'articolo 203 del codice doganale dell'Unione europea. È pacifico nella controversia che i requisiti sostanziali per l'esenzione ivi indicati sono in questo caso soddisfatti. Come esposto al precedente punto 19, comunque, la presente domanda di pronuncia pregiudiziale è stata sollevata in quanto AA, in violazione dell'articolo 139, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione europea, è venuta meno all'obbligo di dichiarare l'importazione all'ufficio doganale e in quanto essa non ha soddisfatto i requisiti formali dell'esenzione, indicati all'articolo 203,

consistenti nel fatto che i beni devono essere dichiarati per l'immissione in libera pratica e che deve essere presentata una domanda di esenzione.

- 31 Ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale dell'Unione, per merci soggette ai dazi all'importazione, 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. Ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 6, l'esenzione dai dazi doganali prevista dall'articolo 203 va applicata anche quando l'obbligazione doganale sorge ai sensi dell'articolo 79, purché la negligenza che ha fatto sorgere l'obbligazione doganale non costituisca tentativo di frode. Nella controversia è pacifico che AA non si è resa responsabile di alcun tentativo di frode.
- 32 AA ritiene che l'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale dell'Unione debba essere interpretato nel senso che il diritto all'esenzione dai dazi doganali sussiste anche se i requisiti formali di cui all'articolo 203 non sono soddisfatti. In base a tale interpretazione, i cavalli rientrano pertanto nella franchigia dai dazi doganali, il che significa, ai sensi dell'articolo 143, primo comma, lettera e), della direttiva IVA, che la loro reimportazione deve essere esentata dall'IVA.
- 33 Il Rappresentante generale sostiene, per contro, che anche i requisiti formali di cui all'articolo 203 del codice doganale dell'Unione devono essere soddisfatti perché possa essere riconosciuta l'esenzione dal pagamento dei dazi all'importazione. Poiché tali requisiti non sono soddisfatti, detta interpretazione implica che la deroga dall'obbligo di pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 143, primo comma, lettera e), della direttiva IVA, non dev'essere concessa.
- 34 Ad avviso dello Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) non è chiaro quale di queste interpretazioni sia corretta.
- 35 Da un lato, come sostiene il Rappresentante generale, è possibile constatare che dal testo degli articoli 86, paragrafo 6, e 203, non può risultare altro che l'insieme dei requisiti indicati all'articolo 203 devono essere soddisfatti perché possa venire in considerazione l'esenzione. Pertanto, tale testo, di per sé, non dà appiglio perché, nelle situazioni previste dall'articolo 79, non debba essere necessario che anche i requisiti formali indicati all'articolo 203 siano soddisfatti affinché possa essere riconosciuta l'esenzione.
- 36 Dall'altro lato, costituisce comunque un presupposto per il sorgere dell'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 79 il fatto che si sia verificata l'inosservanza di uno degli obblighi stabiliti nella normativa doganale. Ci si può chiedere in quali situazioni l'importatore si possa rendere responsabile di tale inosservanza, ma al tempo stesso soddisfare i requisiti formali indicati all'articolo 203. In ogni caso, un'infrazione come quella di cui trattasi nel presente caso - inadempimento della presentazione dell'introduzione di merci in contrasto con l'articolo 139, paragrafo 1 - risulta improbabile senza che l'importatore trascuri al

tempo stesso anche di effettuare la dichiarazione doganale e di presentare la domanda di esenzione. Un'interpretazione fondata restrittivamente sul testo delle disposizioni significherebbe probabilmente che l'articolo 86, paragrafo 6, non si applica mai in tale situazione. Si può quindi porre la questione se ciò sia compatibile con lo scopo di tali disposizioni (v. considerando 38 del codice doganale dell'Unione).

- 37 Le questioni interpretative che sorgono nella presente causa non sembrano essere state esaminate alla Corte di giustizia dell'Unione europea e quindi, secondo lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte amministrativa suprema) mancano sufficienti indicazioni ai fini della soluzione della controversia. È pertanto necessario sottoporre una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea.
- 38 Alla luce di quanto esposto, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) desidera ricevere risposta alla seguente questione.

Questione

- 39 Se l'articolo 143, primo comma, lettera e), della direttiva IVA e gli articoli 86, paragrafo 6, e 203 del codice doganale dell'Unione europea debbano essere interpretati nel senso che sia i requisiti sostanziali sia i requisiti formali indicati all'articolo 203 debbano essere soddisfatti affinché l'esenzione dai dazi all'importazione, e quindi la deroga all'obbligo di pagamento dell'IVA, possano essere riconosciute all'atto della reimportazione, allorché sia sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 79 del codice doganale dell'Unione a causa dell'inosservanza dell'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 139, paragrafo 1, di tale codice.