Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATA GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 6 marzo 2025 [1]

Causa C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
contro
Allmänna ombudet hos Tullverket

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Högsta förvaltningsdomstol (Corte suprema amministrativa, Svezia)]

«Rinvio pregiudiziale – Normativa tributaria – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Reimportazione di beni – Merci in reintroduzione – Esenzione dall'IVA – Articolo 143, paragrafo 1, lettera e) – Necessità di rispettare le disposizioni in materia doganale – Unione doganale – Codice doganale – Franchigia dai dazi doganali in caso di importazione di merci in reintroduzione – Articolo 203 – Articolo 86, paragrafo 6 – Rapporto tra normativa doganale e normativa relativa all'IVA»

I. Introduzione

1. La presente causa offre alla Corte una nuova occasione [2] per esaminare l'interazione tra la normativa doganale e la normativa in materia di IVA all'importazione, nel caso di specie in relazione all'esenzione dall'IVA. In particolare, essa verte sull'esenzione dall'IVA all'importazione in caso di reintroduzione nell'Unione di beni che beneficiano di una franchigia doganale.

2. I presupposti per l'esenzione dai dazi doganali sono in linea di principio sussistenti, ma la procedura doganale non è stata espletata in modo corretto. Pertanto, la Corte deve precisare quali conseguenze ha un'inosservanza degli obblighi derivanti dal regime doganale (nella presente causa, la presentazione e la dichiarazione delle merci in dogana e la domanda di esenzione dai dazi doganali) sul riconoscimento di un'esenzione dall'IVA all'importazione. L'esenzione dall'IVA all'importazione ha al riguardo carattere accessorio rispetto alla franchigia doganale delle merci reimportate o le due esenzioni devono applicarsi in modo autonomo?

[1] Lingua originale: il tedesco.

[i] Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento.

[2] Sentenze del 18 gennaio 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Luogo in cui sorge l'IVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59); dell'8 settembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Luogo in cui sorge l'IVA – II) (C-368/21, EU:C:2022:647); del 7 aprile 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161); del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), e del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. Direttiva 2006/112/CE[3] (in prosieguo: la «direttiva IVA»)

3. L'articolo 143 della direttiva IVA riguarda le esenzioni all'importazione:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(…)

e) le reimportazioni di beni nello stato in cui sono stati esportati, da parte di chi li ha esportati, che beneficiano di una franchigia doganale;

f) le importazioni di beni effettuate nell'ambito delle relazioni diplomatiche e consolari, che beneficiano di una franchigia doganale;

(…)».

2. Regolamento (UE) n. 952/2013[4] (in prosieguo: il «codice doganale»)

4. L'articolo 203 del codice doganale disciplina l'esenzione delle merci in reintroduzione:

«1. 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.

(…)

5. L'esenzione dai dazi all'importazione è concessa unicamente se le merci vengono reintrodotte nello stato in cui sono state esportate.

6. L'esenzione dai dazi all'importazione è accompagnata da informazioni attestanti che le condizioni per l'esenzione sono soddisfatte».

5. L'articolo 139 del codice doganale disciplina l'obbligo di presentare le merci in dogana:

«1. Le 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;

[3] Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto nella versione del 1º luglio 2022 (GU 2006, L 347, pag. 1; nella versione da ultimo modificata in GU 2022, L 155, pag. 1).

[4] Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU 2019, L 354, pag. 32).

(…)».

6. L'articolo 5, punto 33, del codice doganale definisce la presentazione delle merci in dogana come segue:

«"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».

7. L'articolo 158 del codice doganale impone la dichiarazione in dogana delle merci:

«1. Tutte le merci destinate a essere vincolate a un regime, a eccezione del regime di zona franca, sono oggetto di una dichiarazione in dogana appropriata al regime in questione.

(…)».

8. L'articolo 5, punto 12, del codice doganale definisce la dichiarazione in dogana come segue:

«"dichiarazione in dogana" atto con il quale una persona manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare le merci a un determinato regime doganale, con l'indicazione, se del caso, dell'eventuale specifica procedura da applicare».

9. L'articolo 79 del codice doganale disciplina l'obbligazione doganale sorta in seguito a inosservanza della normativa doganale come segue:

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

a) uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione, alla loro sottrazione alla vigilanza doganale o per la circolazione, la trasformazione, il magazzinaggio, la custodia temporanea, l'ammissione temporanea o la rimozione di siffatte merci all'interno di tale territorio;

(…)

3. Nei casi di cui al paragrafo 1, lettere a) e b), il debitore è una delle persone seguenti:

a) qualsiasi persona che era tenuta a rispettare gli obblighi in questione; (…)».

10. L'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale stabilisce una deroga all'articolo 79 di detto codice, in particolare quando sono previste franchigie doganali:

«6. 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 dell'articolo 56, paragrafo 2, lettere da d) a g), degli articoli 203, 204, 205 e 208 e degli articoli da 259 a 262 del presente regolamento, o ai sensi del regolamento (CE) n. 1186/2009 del Consiglio, del 16 novembre 2009, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali, tale trattamento tariffario favorevole, agevolazione o esenzione si applica anche nei casi in cui un'obbligazione doganale sorge a norma degli articoli 79 o 82 del presente regolamento, purché l'inadempienza che ha dato luogo all'obbligazione doganale non costituisse un tentativo di frode».

11. Il considerando 38 del codice doganale così recita:

«(38) 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».

B. Diritto svedese

12. Nel periodo rilevante per la causa in esame era in vigore la Mervärdesskattelag (legge sull'IVA) (1994:200) [5].

13. Ai sensi del Capitolo 1, § 1, primo trattino, punto 3 della stessa, l'IVA va pagata sulle importazioni, nel territorio dello Stato, di merci 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.

14. Dal primo trattino del § 30, Capitolo 3, risulta che sono esenti da imposta quelle importazioni che beneficiano di un'esenzione ai sensi della Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (legge relativa, in particolare, alle esenzioni dall'imposta sulle importazioni) (1994:1551).

15. 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'Unione europea in un paese terzo, vengono reimportati in Svezia da chi li aveva esportati senza aver subìto rielaborazioni nel periodo della loro esportazione fuori del territorio dell'Unione Europea. 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. 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.

III. Fatti e domanda di pronuncia pregiudiziale

16. La ricorrente 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. La ricorrente non si è fermata all'ufficio doganale per dichiarare i cavalli e presentare una dichiarazione in dogana. Al contrario, essa è stata fermata solo al controllo stradale della Tullwerk (in prosieguo: l'«amministrazione doganale») subito dopo aver superato l'ufficio doganale.

17. L'amministrazione doganale ha deciso di esigere dalla ricorrente il pagamento dell'IVA all'importazione per un importo pari a 41 178 corone svedesi (SEK) (circa EUR 3 500), ma non è stato prelevato alcun dazio. Secondo l'amministrazione doganale, l'esenzione dall'IVA sulla reimportazione non poteva essere concessa in quanto la ricorrente non aveva dichiarato i cavalli per l'immissione in libera pratica, né proposto domanda per la franchigia dai dazi doganali.

[5] Secondo le informazioni fornite dal giudice del rinvio, la nuova Mervärdesskattelag (legge sull'IVA) (2023:200) contiene sostanzialmente disposizioni analoghe.

18. La ricorrente ha impugnato tale decisione dinanzi al Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunale amministrativo, Karlstad, Svezia), che ha respinto il ricorso. Il Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunale amministrativo, Karlstad) ha constatato che i cavalli non erano stati dichiarati e presentati in dogana all'arrivo nel territorio doganale dell'Unione, cosicché l'obbligazione doganale era sorta e ciò comportava che l'IVA dovesse essere pagata. Tale giudice ha dichiarato poi che requisito 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 presentata una domanda di esenzione dai dazi doganali. Poiché entrambe le azioni non avevano avuto luogo, l'esenzione dal pagamento dell'IVA all'importazione non poteva essere concessa.

19. Sia la ricorrente sia l'Allmänna ombud hos Tullverket (Rappresentante generale presso le dogane, Svezia) hanno impugnato la sentenza del Förvaltningsrätt i Karlstad (Tribunale amministrativo, Karlstad) dinanzi al Kammarrätt i Göteborg (Corte d'appello amministrativa, Göteborg, Svezia) e hanno chiesto l'annullamento della decisione. Esso ha respinto le impugnazioni con la stessa sostanziale motivazione del giudice di primo grado. La ricorrente ha impugnato detta sentenza dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstol (Corte suprema amministrativa, Svezia).

20. È certamente pacifico che la ricorrente ha rilasciato una dichiarazione orale in relazione ai cavalli quando è stata fermata dal personale doganale dopo aver superato la stazione doganale. La domanda di pronuncia pregiudiziale di cui trattasi riguarda però soltanto lo svolgimento dei fatti su cui si fonda il giudice del rinvio e cioè che l'ufficio doganale è stato superato senza che le merci venissero dichiarate, senza che fosse effettuata alcuna dichiarazione in dogana e senza che fosse presentata una domanda di esenzione.

21. Il giudice del rinvio chiede ora come debbano essere interpretati l'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA e l'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale. Esso ritiene si possano ipotizzare due possibilità. O i requisiti previsti all'articolo 203 del codice doganale ai fini della concessione dell'esenzione devono essere sempre soddisfatti, oppure l'esenzione può essere riconosciuta anche se non sono soddisfatti i requisiti procedurali di cui all'articolo 203 (nel caso di specie, mancavano sia la dichiarazione per l'immissione in libera pratica sia la domanda di esenzione).

22. In tale contesto, lo Högsta förvaltningsdomstol (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

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 a causa dell'inosservanza dell'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 139, paragrafo 1, di tale codice.

23. Nel procedimento dinanzi alla Corte ha presentato osservazioni scritte solamente la Commissione europea. Conformemente all'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione.

IV. Analisi giuridica

24. La questione pregiudiziale verte sull'interazione tra il codice doganale e la direttiva IVA per quanto riguarda le cosiddette merci in reintroduzione. Si tratta di merci unionali che, dopo esser state esportate dall'Unione, vi sono reintrodotte, nello stato originario, entro un determinato periodo di tempo (articolo 203, paragrafo 1, primo comma, del codice doganale). La controversia ha ad oggetto un avviso di accertamento dell'IVA all'importazione. La ricorrente invoca l'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA. Tale disposizione esenta dall'IVA all'importazione le reimportazioni di «beni (…) che beneficiano di una franchigia doganale».

25. Poiché, all'atto della reimportazione, la ricorrente non ha espletato correttamente la procedura doganale, ma sussistono i requisiti sostanziali per la franchigia doganale, si pone la questione se l'esenzione dall'IVA all'importazione abbia carattere accessorio rispetto alla normativa doganale. Tutti i requisiti previsti per la franchigia doganale dall'articolo 203, paragrafo 1, primo comma, del codice doganale devono dunque essere soddisfatti e la procedura doganale deve essere svolta correttamente oppure è sufficiente che siano soddisfatti solo i requisiti sostanziali per la franchigia doganale?

26. Uscendo dal territorio doganale dell'Unione, i cavalli hanno perso la posizione di merci unionali [articolo 154, lettera a), del codice doganale] e sono divenuti merci non unionali (articolo 5, punto 24, del codice doganale). Quando devono essere reintrodotte nel territorio doganale dell'Unione, le merci non unionali devono, fatta salva l'applicazione di regimi doganali speciali, essere oggetto di una nuova dichiarazione per l'immissione in libera pratica (articolo 201, paragrafo 1, del codice doganale) e ciò farebbe sorgere, in linea di principio, l'obbligazione doganale (articolo 77, paragrafo 1, del codice doganale). Per evitare l'onere dei dazi per le merci che sono state in precedenza unionali (merci in reintroduzione), l'articolo 203, paragrafo 1, primo comma, del codice doganale prevede, a determinate condizioni, un'esenzione. I relativi requisiti non sono però soddisfatti a causa della mancata dichiarazione in dogana (articolo 158, paragrafo 1, articolo 201, paragrafo 1, del codice doganale) e della mancata presentazione della domanda (articolo 203, paragrafo 1, primo comma, del codice doganale). Inoltre, a causa della mancanza di dichiarazione doganale e di presentazione delle merci in dogana (articolo 139, paragrafo 1, del codice doganale) è sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale.

27. L'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale prevede un'eccezione a quest'ultima ipotesi. In forza di tale disposizione, l'esenzione dai dazi doganali è concessa, in particolare, alle merci in reintroduzione ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, primo comma, del codice doganale anche se l'obbligazione doganale sorge a norma dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, ossia in seguito all'inosservanza di obblighi. Tuttavia, ciò vale solo a condizione che all'origine di tali inadempienze non vi fosse un tentativo di frode.

28. Nell'ambito dell'interpretazione dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, viene anzitutto esaminato se la concessione di un'esenzione dall'IVA all'importazione abbia carattere accessorio rispetto alla normativa doganale e presupponga che siano soddisfatti tutti i requisiti per la franchigia doganale (v., al riguardo, sub A.). Se così fosse, l'esenzione dall'IVA all'importazione ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA potrebbe essere concessa nel caso di specie solo se ricorresse l'eccezione prevista dal diritto doganale a norma dell'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale (v., al riguardo, sub B.).

A. Interpretazione dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA

1. Tenore letterale e sistematica

29. La formulazione dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA non è univoca. Mentre l'articolo 143, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA fa riferimento ai beni «che beneficiano di una franchigia doganale» («für die eine Zollbefreiung gilt»), la lettera e) riguarda «i beni che beneficiano di una franchigia doganale» («unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]».

30. Ciò suggerisce che ai fini della lettera f) debbano essere in ogni caso soddisfatti tutti i requisiti per un'esenzione dai dazi doganali, altrimenti quest'ultima non si applica («gilt»). Per contro, [articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA] i beni rientrano («fallen Gegenstände») altresì in un'esenzione dai dazi doganali («unter eine Zollbefreiung»), anche se la procedura doganale non è stata rispettata. Tuttavia, detta differenza linguistica figura solo nella versione in lingua tedesca [6].

31. Storicamente, l'esenzione dall'IVA all'importazione per le merci in reintroduzione esiste già a partire dalla sesta direttiva [7]. All'epoca, tuttavia, non esisteva un regime doganale unico a livello di Unione. Ciascuno Stato membro aveva una propria normativa in materia di regime doganale. Avrebbe avuto poco senso che una franchigia armonizzata dipendesse dalle diverse normative degli Stati membri in materia di procedure doganali. Pertanto, il riferimento ai «beni [che] fruiscano della franchigia doganale» («unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]»), ripreso senza modifiche all'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, difficilmente può indicare il rispetto del regime doganale (ora armonizzato).

2. Ratio e finalità

a) Obiettivi delle esenzioni di cui trattasi per le merci in reintroduzione

32. La normativa doganale mira a tutelare le merci nazionali dalla concorrenza delle importazioni da paesi terzi e a garantire in tal modo relazioni commerciali leali. Tuttavia, nel caso di merci in reintroduzione, detto obiettivo non si configura perché le merci provengono originariamente dall'Unione. In tale contesto, l'articolo 203, paragrafo 1, primo comma, del codice doganale prevede un'esenzione dai dazi doganali per le merci in reintroduzione.

33. Per contro, l'IVA all'importazione si applica ai beni che entrano nel circuito economico dell'Unione e che possono essere oggetto di consumo [8]. L'IVA all'importazione mira a gravare a priori, in base alla normativa relativa all'IVA, le merci importate da paesi terzi allo stesso modo delle merci nello Stato membro di importazione. Tuttavia, quando le merci inizialmente

[6] V., ad esempio, le versioni in lingua danese, francese, spagnola, italiana, portoghese e neerlandese. Mostra ancora una piccola differenza la versione in lingua inglese [«where those goods are exempt from customs duties», alla lettera e), e «goods which are exempt from customs duties», alla lettera f)], che figura in forma simile nella versione svedese. Tuttavia, la differenza in parola non è marcata con forza come nella versione in lingua tedesca.

[7] Articolo 14, paragrafo 1, lettera e), 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).

[8] Sentenze del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punto 34), e del 18 maggio 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punto 69 e giurisprudenza ivi citata).

provenienti dall'Unione vengono reimportate nell'Unione nello stato originario come merci in reintroduzione, non vi sono aumenti di valore «consumabili» che debbano essere assoggettati ad imposta. L'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA ne tiene conto mediante un'esenzione dall'IVA all'importazione.

b) Conseguenze diverse di una violazione

34. Sia l'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA sia l'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale prendono quindi in considerazione la situazione particolare delle merci in reintroduzione. Tuttavia, una violazione della normativa doganale genera soltanto un'obbligazione doganale. Un'obbligazione a titolo di IVA può aggiungersi ad essa solo se la violazione in parola realizza al contempo il fatto generatore dell'IVA all'importazione [9]. Ciò presuppone che le merci potessero essere destinate anche a un «consumo assoggettabile ad imposta» nello Stato membro. La mera violazione del regime doganale può costituire un indizio di ciò. Tuttavia, una presunzione in tal senso può essere confutata [10].

35. Tuttavia, se si nega l'esenzione dall'IVA all'importazione facendo riferimento, ad esempio, alla mancata presentazione di una domanda in materia doganale, si ignora proprio tale differenza. Il diniego dell'*esenzione dall'IVA all'importazione* sarebbe la conseguenza di una *violazione della normativa doganale*, nonostante l'assenza di un «consumo assoggettabile ad imposta». Infatti, nel caso di merci in reintroduzione ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale, non esiste un aumento di valore che possa essere «consumato» e che debba essere assoggettato a imposta (v. paragrafo 33 delle presenti conclusioni).

36. Le diverse conseguenze giuridiche rispondono all'autonomia fondamentale tra la normativa doganale e quella in materia di IVA [11]. È vero che soprattutto nella sua giurisprudenza precedente la Corte ha sottolineato il parallelismo tra la normativa doganale e quella in materia di IVA all'importazione [12]. Tuttavia, ciò riguardava per lo più solo disposizioni puntuali quali, ad esempio, l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA. Inoltre, dall'affermazione spesso invocata come motivazione, secondo cui «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 delle merci nel circuito economico degli Stati membri» [13] non si può dedurre un rapporto di accessorietà [14]. Al contrario, essa si limita a mostrare la frequente coincidenza, a livello pratico, tra l'insorgere dei dazi doganali e dell'IVA all'importazione.

9 V. sentenze del 18 gennaio 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Luogo in cui sorge l'IVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punto 31); dell'8 settembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Luogo in cui sorge l'IVA II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punti 27 e 31); del 7 aprile 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punto 48); del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, punti 30 e segg.); del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punti 44 e 48), e del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, punti 64 e segg.).

10 In tal senso, espressamente, sentenza del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punto 48).

11 V. già le mie conclusioni nella causa Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:7, paragrafo 80).

12 Sentenze del 7 aprile 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punto 47); del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, punto 29), e del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punto 41).

13 Sentenze del 18 gennaio 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Luogo in cui sorge l'IVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punto 23); dell'8 settembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Luogo in cui sorge l'IVA II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punto 25); del 7 aprile 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punto 47); del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, punto 29), e del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punto 41).

14 V. sentenza del 25 ottobre 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punto 41).

37. Per contro, i luoghi in cui sorge l'obbligazione relativa ai dazi doganali e quella relativa all'IVA all'importazione possono benissimo essere diversi [15]. L'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA collega all'obbligazione doganale solo il momento in cui sorge l'obbligazione relativa all'IVA all'importazione, ma non precisa il luogo in cui si verifica l'assoggettamento ad essa [16]. Infatti, il luogo in cui sorge l'IVA non può essere determinato in base alle disposizioni doganali, poiché in caso contrario potrebbe sorgere un contrasto con il principio di territorialità fiscale [17]. Parimenti, secondo la Corte, l'obbligazione connessa all'IVA può perdurare in modo indipendente dall'estinzione dell'obbligazione doganale [18]. Tutto ciò dimostra chiaramente che non esiste alcun rapporto di accessorietà tra i due regimi normativi. Pertanto, la Corte non parla neanche più di un parallelismo tra i rispettivi regimi normativi, ma soltanto di un «Zusammenhang» («collegamento») [19] o di un «Verknüpfung» («collegamento») [20].

c) Assenza di accessorietà per ragioni pratiche

38. Nella pratica, l'IVA all'importazione e i dazi doganali sono riscossi e pagati congiuntamente. In tal modo è possibile, ad esempio, espletare operazioni presso uno sportello unico e facilitare i controlli [21]. Nel caso concreto, l'esenzione dall'IVA all'importazione può essere fatta valere contemporaneamente alla dichiarazione in dogana.

39. Tuttavia, siffatte considerazioni relative alla praticabilità non sono sufficienti a dimostrare un'accessorietà in forza della quale la procedura doganale dovrebbe essere rispettata anche ai fini di un'esenzione dall'IVA [22]. Infatti, i due regimi sono concepiti in modo diverso. Stando all'articolo 1, paragrafo 1, secondo comma, del codice doganale, «il codice si applica in modo uniforme nell'intero territorio doganale dell'Unione». Inoltre, il dazio doganale spetta esclusivamente all'Unione [23]. L'IVA all'importazione, invece, non è dovuta all'Unione, ma allo Stato membro in cui avviene l'importazione, perché in detto Stato ha luogo il (presunto) consumo finale [24]. Per tale motivo è rilevante l'aliquota IVA ivi applicabile.

40. Inoltre, la normativa doganale è più formalizzata della normativa relativa all'IVA. Così, l'inosservanza degli obblighi in materia doganale ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale fa già sorgere un'obbligazione doganale. Per contro, l'IVA è un'imposta generale sul consumo che mira a tassare la spesa sostenuta dal consumatore per una cessione di

15 V. sentenze del 18 gennaio 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Luogo in cui sorge l'IVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punti 30 e 31); dell'8 settembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Luogo in cui sorge l'IVA II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punti 27 e 31); del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, punti 34 e 35), e del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punti 48 e 53).

16 Sentenza del 18 gennaio 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Luogo in cui sorge l'IVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punto 28).

17 Sentenza del 18 gennaio 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Luogo in cui sorge l'IVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punto 34).

18 Sentenza del 7 aprile 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punto 51).

19 Sentenza del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, punto 27).

20 Sentenza del 18 gennaio 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Luogo in cui sorge l'IVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punto 23).

21 V., ad esempio, considerando 13 e 42, seconda frase, del codice doganale.

22 V. considerando 9, quarta frase, del codice doganale; in base a detta disposizione, «la normativa doganale dovrebbe essere allineata meglio alle disposizioni in materia di riscossione delle imposizioni all'importazione, *senza* modifiche dell'ambito d'applicazione delle disposizioni fiscali vigenti».

23 V. articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea e che abroga la decisione 2014/335/UE, Euratom, nella versione del 15 dicembre 2020 (GU 2020, L 424, pag. 1); v., altresì, sentenza del 18 gennaio 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Luogo in cui sorge l'IVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punto 32).

24 Sentenza del 18 gennaio 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Luogo in cui sorge l'IVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punto 32).

beni o una prestazione di servizi[25]. Tale obiettivo è, in linea di principio, indipendente dalle inadempienze procedurali. Di conseguenza, l'inosservanza delle formalità previste dalla normativa relativa all'IVA non comporta, in linea di principio, la nascita di un debito IVA. Pertanto, l'esenzione dall'imposta in presenza di cessioni intracomunitarie deve essere concessa quando sono soddisfatti i requisiti sostanziali della stessa. La mera inosservanza di requisiti formali non giustifica, in linea di principio, la negazione di detta esenzione[26].

41. Accogliere la tesi dell'accessorietà proprio nel caso di specie per ragioni pratiche condurrebbe a un risultato molto singolare. Nonostante la violazione del diritto doganale, non è stata accertata alcuna obbligazione doganale (apparentemente perché l'aliquota dei dazi doganali per tali cavalli è pari a 0%). Per contro, l'IVA all'importazione è stata stabilita per un'inosservanza della normativa relativa alla procedura doganale, sebbene le merci in reintroduzione non presentino alcun aumento di valore assoggettabile ad imposta. La normativa doganale, nettamente più formalistica, rinuncia a un'obbligazione doganale (per ragioni sostanziali), mentre la normativa in materia di IVA, decisamente meno formalistica – non esiste, nella direttiva IVA, una disposizione corrispondente all'articolo 79 del codice doganale –, nonostante l'esenzione, darebbe origine a un'obbligazione relativa all'IVA all'importazione.

42. Infine, non spetta alla normativa relativa all'IVA garantire il rispetto della procedura doganale. Piuttosto, è l'ordinamento nazionale a dover prevedere una sanzione (ad esempio, una sanzione pecuniaria) per le violazioni ai sensi dell'articolo 42 del codice doganale. Inoltre, per beneficiare delle esenzioni dai dazi doganali continua ad esservi un incentivo ad effettuare la dichiarazione e la presentazione delle merci in dogana. Infatti, in caso di inosservanza di tale obbligo, sorge, in linea di principio, un'obbligazione doganale in forza dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, a meno che non trovi applicazione l'eccezione di cui all'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale (v., in prosieguo, ai paragrafi 44 e segg. delle presenti conclusioni).

3. Conclusione intermedia

43. Il rispetto della procedura doganale non è dunque necessario ai fini del riconoscimento di un'esenzione dall'IVA all'importazione ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA. Al contrario, è sufficiente che siano soddisfatti i requisiti sostanziali per l'esenzione dai dazi doganali (nel caso di specie, l'esistenza delle corrispondenti merci in reintroduzione). Ciò si verifica nel caso di specie. Di conseguenza, l'inosservanza dell'obbligo di presentare le merci in dogana, dell'obbligo di dichiarazione in dogana o la mancata domanda di esenzione dai dazi doganali non comporta il venir meno dell'esenzione dall'IVA all'importazione per le merci in reintroduzione (nel caso di specie, i cavalli).

B. In subordine: interpretazione dell'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale

44. Soltanto nel caso in cui la Corte dovesse pronunciarsi diversamente su tale aspetto occorre esaminare se l'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale consenta di continuare ad applicare l'esenzione prevista dall'articolo 203, paragrafo 1, primo comma, del codice doganale per le merci

[25] V., a titolo di esempio: sentenze del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 23); dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37 – «[l'IVA] è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»), e del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punto 20 – «[s]i deve tener conto unicamente della natura dell'impegno assunto: per rientrare nel sistema comune dell'IVA, detto impegno deve implicare un consumo», e punto 23).

[26] Giurisprudenza costante, ad esempio, sentenze del 9 febbraio 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punto 34); del 20 ottobre 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punto 37); e del 27 settembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punti 29 e 30).

in reintroduzione nonostante l'inosservanza degli obblighi doganali (omessa dichiarazione e omessa presentazione in dogana). Ciò presuppone, in particolare, che non vi sia alcun tentativo di frode da parte della ricorrente.

45. Tuttavia, detto approccio – perseguito nel caso di specie in via subordinata – avrebbe lo svantaggio a livello di principio che tutti i problemi derivanti dall'applicazione dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale e della deroga prevista all'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale sarebbero trasferiti nella normativa in materia di IVA. Disposizioni connotate da elementi soggettivi come l'articolo 86, paragrafo 6, e il considerando 38 del codice doganale (buona fede) sono però, in linea di principio, estranee alla normativa in materia di IVA. Lo stesso vale per quanto riguarda l'insorgere dell'IVA a causa di un'inadempienza procedurale. Le difficoltà che ne risultano sono chiaramente dimostrate dalla presente causa.

46. Occorre anzitutto chiedersi se l'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale sia rilevante nel caso di specie. Infatti, l'esenzione prevista dall'articolo 203, paragrafo 1, primo comma, del codice doganale presuppone nella fattispecie una dichiarazione in dogana. Quest'ultima manca appunto nella presente causa, ragion per cui, da un punto di vista meramente formale, non vi sarebbe esenzione. Tuttavia, un'esenzione deve essere semplicemente «prev[ista]». Inoltre, l'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale è stato concepito proprio per minimizzare l'impatto dell'inosservanza della normativa doganale (come, ad esempio, un'omessa dichiarazione in dogana) (v., considerando 38 del codice doganale). Vi sono valide ragioni che depongono pertanto a favore di un'applicazione dell'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale.

47. Per contro, la questione se la mancata dichiarazione e la mancata presentazione dei cavalli in dogana debba essere considerata, nel caso di specie, un tentativo di frode è una questione di fatto. In linea di principio, spetta al giudice nazionale procedere alla valutazione dei fatti necessaria a tal fine. Cionondimeno, risulta utile fornire allo stesso indicazioni per stabilire quando vi sia un tentativo di frode ai sensi della disposizione in parola. A quanto mi consta, la Corte non era ancora stata investita di detta questione.

48. In senso letterale, una persona che è a conoscenza della nascita di un'obbligazione doganale e vuole evitarla intende frodare. Inoltre, il considerando 38 del codice doganale precisa che l'obiettivo dell'articolo 86, paragrafo 6, dello stesso è tener conto della buona fede in caso di inosservanza della normativa doganale. Tuttavia, una persona è in buona fede solo se ha intenzione di comportarsi correttamente e se poteva fare affidamento sul proprio giudizio [27]. A tale riguardo, secondo il considerando 38 del codice doganale, l'impatto della negligenza deve essere minimizzato. Di conseguenza, una negligenza grave può invece costituire un tentativo di frode. Ciò si verifica quando l'importatore doveva essere a conoscenza dei propri obblighi in materia doganale poiché la sua ignoranza deriva da negligenza grave. Ciò è confermato anche dal confronto con la precedente disposizione di cui all'articolo 212 bis del codice doganale comunitario [28]. Quest'ultimo parlava di «manovra fraudolenta» e di «negligenza manifesta», che il legislatore ha ora sintetizzato nella nozione di «tentativo di frode».

[27] V., sul legittimo affidamento e sulla buona fede del debitore nell'ambito di un recupero a posteriori, articolo 119, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, terzo e quarto comma, del codice doganale, sentenza del 16 marzo 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, punto 24 e segg. sulla disposizione precedente).

[28] Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1).

49. L'inclusione della negligenza grave nel tentativo di frode è giustificata anche dal fatto che la normativa doganale è fortemente formalizzata nelle procedure doganali di massa a causa delle limitate possibilità di controllo. Solo la dichiarazione e la presentazione in dogana consentono alle autorità doganali di controllare le merci da importare. Per tale motivo, l'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale fa sorgere, in linea di principio, un'obbligazione doganale già in caso di inosservanza della procedura doganale. Solo l'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale costituisce un'eccezione a tale disposizione, che tuttavia non si applica se vi è un tentativo di frode. L'interpretazione troppo restrittiva di un tentativo di frode sarebbe contraria a detto rapporto regola/eccezione. La deroga di cui all'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale deve pertanto essere interpretata restrittivamente. Si configura pertanto un tentativo di frode ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale già nel caso in cui l'importatore fosse a conoscenza degli obblighi che gli incombevano in base alla normativa doganale o li ignorasse per negligenza grave.

50. Devono esistere elementi oggettivi di collegamento con le circostanze soggettive della (mancata) conoscenza o dell'impegno richiesto [29]. A tale riguardo, gli elementi contestuali sono di grande importanza. Ciò vale in particolare per comportamenti in linea di principio neutri, privi di significato oggettivo (come, ad esempio, superare un ufficio doganale senza fermarsi).

51. Nel caso degli operatori professionali, numerosi elementi depongono a favore di una presunzione di conoscenza degli obblighi previsti dalla normativa doganale. È evidente che chiunque esporti in modo lecito i propri cavalli è a conoscenza delle disposizioni doganali. Sarebbe quindi logico ritenere che lo stesso sappia anche che sarà tenuto a reimportare in modo lecito i propri cavalli.

52. Tuttavia, se l'importatore era a conoscenza del proprio obbligo in materia doganale (ad esempio per quanto riguarda la dichiarazione e la presentazione in dogana) o se ignorava tale obbligo per negligenza grave, un'inadempienza di detto obbligo costituisce di regola anche un tentativo di frode. La situazione può essere diversa in casi di forza maggiore o di grave emergenza in cui non esista, per l'interessato, una condotta alternativa ragionevole e giuridicamente riconosciuta, diversa dall'inosservanza degli obblighi in materia doganale.

53. Da quanto precede risulta che sussiste dunque un tentativo di frode ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale quando risulta da elementi (contestuali) oggettivi che l'importatore era a conoscenza dei propri obblighi in materia doganale o che li ignorava per negligenza grave e che li ha violati. In tal caso, sorge comunque un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale per inosservanza degli obblighi (intenzionale o con grave negligenza). Pertanto, se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA imponesse effettivamente anche l'osservanza della procedura doganale, l'esenzione dall'IVA all'importazione dovrebbe probabilmente essere negata nel caso di specie (fatta salva la valutazione dei fatti pertinenti da parte del giudice del rinvio).

[29] In tal senso, già sentenza del 25 ottobre 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punto 47), per quanto riguarda l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA e la garanzia che non si realizzi una partecipazione a una frode fiscale.

V. Conclusione

54. Propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sollevata dallo Högsta förvaltningsdomstol (Corte suprema amministrativa) come segue:

L'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA impone unicamente che siano soddisfatti i requisiti sostanziali di cui all'articolo 203 del codice doganale. Qualora un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 79 del codice doganale sia sorta solo a causa dell'inosservanza dell'obbligo di dichiarazione in dogana previsto all'articolo 158, paragrafo 1, di tale codice e dell'obbligo di presentazione in dogana previsto all'articolo 139, paragrafo 1, dello stesso o della mancata presentazione della domanda di esenzione dai dazi doganali ai sensi dell'articolo 203 dello stesso, la reimportazione delle merci in reintroduzione ai sensi dell'articolo 203 di detto codice è esente dall'IVA. Per tale ragione, ai fini dell'esenzione dall'IVA all'importazione ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, è irrilevante la circostanza che ricorra la deroga di cui all'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale (per l'insussistenza di un tentativo di frode).