Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

15 maggio 2014*

«Codice doganale comunitario — Ambito di applicazione degli articoli 203 e 204, paragrafo 1, lettera a), del regolamento (CEE) n. 2913/92 — Regime di transito esterno — Sorgere dell'obbligazione doganale a causa dell'inadempienza di un obbligo — Presentazione tardiva delle merci all'ufficio di destinazione — Sesta direttiva IVA — Articolo 10, paragrafo 3 — Connessione tra il sorgere dell'obbligazione doganale e quello dell'IVA — Nozione di operazioni imponibili»

Nella causa C-480/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione del 12 ottobre 2012, pervenuta in cancelleria il 25 ottobre 2012, nel procedimento

Minister van Financiën

contro

X BV,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, presidente di sezione, A. Borg Barthet (relatore), E. Levits, M. Berger e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: N. Jääskinen

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 novembre 2013,

considerate le osservazioni presentate:

— per la società X BV, da A. Bal;

— per il governo dei Paesi Bassi, da C. S. Schillemans, C. Wissels e B. Koopman, in qualità di agenti;

— per il governo ceco, da M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, da M. Tassopoulou e I. Pouli, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da B.-R. Killmann e W. Roels, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il neerlandese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 febbraio 2014,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 203 e 204 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005 (GU L 117, pag. 13; in prosieguo: il «codice doganale»), in combinato disposto con gli articoli 356 e 859, punto 2, lettera c), del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 (GU L 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 444/2002 della Commissione, dell'11 marzo 2002 (GU L 68, pag. 11; in prosieguo: il «regolamento di applicazione»), nonché dell'articolo 7 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 L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004 (GU L 168, pag. 35; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il Minister van Financiën e la società X BV (in prosieguo: la «società X»), riguardo ad una richiesta di tale società relativa al rimborso dei dazi doganali e dell'imposta sulla cifra d'affari dovuti a causa del superamento del termine di presentazione della merce considerata.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 4 del codice doganale prevede quanto segue:

«Ai fini del presente codice, s'intende per:

(...)

13) vigilanza dell'autorità doganale: ogni provvedimento adottato da questa autorità per garantire l'osservanza della normativa doganale e, ove occorra, delle altre disposizioni applicabili alle merci sotto vigilanza doganale;

14) controlli doganali: atti specifici espletati dall'autorità doganale ai fini della corretta applicazione della legislazione doganale e delle altre legislazioni che disciplinano l'entrata, l'uscita, il transito, il trasferimento e l'utilizzazione finale di merci in circolazione tra il territorio doganale della Comunità e i paesi terzi e la presenza di merci non aventi posizione comunitaria; tali atti possono comprendere la verifica delle merci, il controllo della dichiarazione e l'esistenza e l'autenticità di documenti elettronici o cartacei, l'esame della contabilità delle imprese e di altre scritture, il controllo dei mezzi di trasporto, il controllo del bagaglio e di altra merce che le persone hanno con sé o su di sé e l'esecuzione di inchieste amministrative o atti analoghi;

(...)».

4 L'articolo 37 del codice così recita:

«1. Le merci introdotte nel territorio doganale della Comunità sono sottoposte, fin dalla loro introduzione, a vigilanza doganale. Esse possono essere soggette a controlli doganali conformemente alle disposizioni vigenti.

2. Esse restano soggette a tale vigilanza per tutto il tempo eventualmente necessario per determinare la loro posizione doganale e, nel caso di merci non comunitarie e fatto salvo l'articolo 82, paragrafo 1, finché esse non cambino posizione doganale o non siano introdotte in una zona franca o in un deposito franco oppure non vengano riesportate o distrutte ai sensi dell'articolo 182».

5 L'articolo 50 di tale codice prevede quanto segue:

«In attesa di ricevere una destinazione doganale, le merci presentate in dogana acquisiscono la posizione, non appena avvenuta la presentazione, di merci in custodia temporanea. Queste merci sono denominate in seguito "merci in custodia temporanea"».

6 L'articolo 55 dello stesso codice così enuncia:

«Non appena le merci non comunitarie che hanno circolato in regime di transito sono arrivate a destinazione nel territorio doganale della Comunità e hanno formato oggetto di presentazione in dogana, conformemente alle disposizioni vigenti in materia di transito, si applicano gli articoli da 42 a 53».

7 L'articolo 91 di tale codice dispone quanto segue:

«1. Il regime di transito esterno consente la circolazione da una località all'altra del territorio doganale della Comunità:

a) di merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione e ad altre imposte, né alle misure di politica commerciale;

(...)

2. La circolazione di cui al paragrafo 1 viene effettuata:

a) in base al regime di transito comunitario esterno;

(...)».

8 L'articolo 92 di detto codice così recita:

«1. Il regime del transito esterno ha fine e le obbligazioni del titolare del regime sono soddisfatte quando le merci vincolate a tale regime e i documenti richiesti sono presentati in dogana all'ufficio doganale di destinazione in base alle disposizioni del regime in questione.

2. Le autorità doganali appurano il regime di transito esterno quando sono in grado di determinare, in base al confronto dei dati disponibili all'ufficio di partenza e di quelli disponibili all'ufficio di destinazione, che esso si è concluso in modo corretto».

9 Ai sensi dell'articolo 96 di tale codice:

«1. L'obbligato principale è il titolare del regime del transito comunitario esterno. Egli è tenuto a:

a) presentare in dogana le merci intatte all'ufficio doganale di destinazione nel termine fissato e a rispettare le misure di identificazione prese dalle autorità doganali;

b) rispettare le disposizioni relative al regime del transito comunitario.

(...)».

10 L'articolo 203 dello stesso codice così dispone:

«1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:

— alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione.

2. L'obbligazione doganale sorge all'atto della sottrazione della merce al controllo doganale.

3. I debitori sono:

— la persona che ha sottratto la merce al controllo doganale,

— le persone che hanno partecipato a tale sottrazione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che si trattava di una sottrazione di merce al controllo doganale,

— le persone che hanno acquisito o detenuto tale merce e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce sottratta al controllo doganale

e,

— se del caso, la persona che deve adempiere agli obblighi che comporta la permanenza della merce in custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale al quale la merce è stata vincolata».

11 L'articolo 204 del codice doganale prevede quanto segue:

«1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:

a) all'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dalla sua permanenza in custodia temporanea oppure dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata,

oppure

b) all'inosservanza di una delle condizioni stabilite per il vincolo di una merce a tale regime o per la concessione di un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo dell'utilizzazione della merce a fini particolari,

in casi diversi da quelli di cui all'articolo 203 sempre che non si constati che tali inosservanze non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato.

2. L'obbligazione doganale sorge quando cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza fa sorgere l'obbligazione doganale oppure nel momento in cui la merce è stata vincolata al regime doganale considerato quando si constati, a posteriori, che non era soddisfatta una delle condizioni stabilite per il vincolo della merce al regime o per la concessione di un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo dell'utilizzazione della merce a fini particolari.

3. Il debitore è la persona tenuta, secondo il caso, ad adempiere agli obblighi che, per una merce soggetta a dazi all'importazione, derivano dalla permanenza in custodia temporanea o dall'utilizzazione del regime doganale cui la merce è stata vincolata, oppure a rispettare le condizioni stabilite per il vincolo della merce a tale regime».

12 L'articolo 356 del regolamento di applicazione così dispone:

«1. L'ufficio di partenza fissa la data limite entro la quale le merci devono essere presentate all'ufficio di destinazione, tenendo conto dell'itinerario da seguire, delle disposizioni della normativa in materia di trasporti e delle altre normative applicabili e, se del caso, degli elementi comunicati dall'obbligato principale.

2. Il termine stabilito dall'ufficio di partenza vincola le autorità doganali degli Stati membri il cui territorio viene attraversato nel corso dell'operazione di transito comunitario e non può essere da queste modificato.

3. Quando le merci vengono presentate all'ufficio di destinazione dopo la scadenza del termine prescritto dall'ufficio di partenza e qualora il mancato rispetto del termine sia dovuto a circostanze eccezionali debitamente comprovate e accettate dall'ufficio di destinazione, non imputabili al trasportatore o all'obbligato principale, si considera che quest'ultimo abbia rispettato il termine prescritto».

13 L'articolo 859 di detto regolamento è del seguente tenore:

«Ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1 del codice [doganale] si ritiene che non abbiano alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerati le seguenti inosservanze, sempreché:

— non costituiscano un tentativo di sottrarre la merce al controllo doganale,

— non rivelino una manifesta negligenza dell'interessato, e

— a posteriori siano espletate tutte le formalità necessarie per regolarizzare la posizione della merce:

1) il superamento del termine entro il quale la merce deve aver ricevuto una delle destinazioni doganali previste nel quadro della custodia temporanea o del regime doganale considerato, quando sarebbe stata concessa una proroga se fosse stata tempestivamente richiesta;

2) nel caso di una merce vincolata ad un regime di transito, l'inosservanza di uno degli obblighi derivanti dall'uso del regime, quando ricorrano i seguenti presupposti:

a) la merce vincolata al regime è stata effettivamente presentata intatta all'ufficio di destinazione;

b) l'ufficio di destinazione è stato in grado di garantire che la merce ha ricevuto una destinazione doganale o è stata collocata in deposito temporaneo in esito all'operazione di transito e

c) qualora il termine fissato all'articolo 356 non sia stato rispettato e non sia applicabile il paragrafo 3 del menzionato articolo, la merce è stata comunque presentata all'ufficio di destinazione entro un termine ragionevole;

(...)».

14 L'articolo 860 di detto regolamento così prevede:

«Conformemente all'articolo 204, paragrafo 1 del codice [doganale], l'autorità doganale ritiene sorta l'obbligazione doganale a meno che la persona reputata debitrice non fornisca la prova che sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 859».

15 In base all'articolo 865 dello stesso regolamento:

«Sono considerate sottrazioni di merci al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1 del codice [doganale], la dichiarazione in dogana di tali merci, qualsiasi altro atto avente eguale effetto giuridico, nonché la presentazione di un qualunque documento per il visto dell'autorità competente, quando tali comportamenti abbiano come conseguenza di erroneamente attribuire alle merci in causa la posizione doganale di merci comunitarie.

(...)».

16 L'articolo 866 del regolamento di applicazione prevede quanto segue:

«Fatte salve le disposizioni previste in materia di divieti o restrizioni eventualmente applicabili alla merce in causa, quando un'obbligazione doganale all'importazione sorge a norma degli articoli 202, 203, 204 o 205 del codice e i dazi all'importazione sono stati pagati, tale merce è considerata comunitaria senza che sia necessaria una dichiarazione d'immissione in libera pratica».

17 L'articolo 2 della sesta direttiva così disponeva:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto [(in prosieguo: l'"IVA")]:

(...)

2. le importazioni di beni».

18 L'articolo 7 della sesta direttiva era del seguente tenore:

«1. Si considera "importazione di un bene":

a) l'entrata nella Comunità di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli [23 CE e 24 CE] ovvero, se si tratta di un bene oggetto del [Trattato CECA], che non è in libera pratica:

b) l'entrata nella Comunità di un bene proveniente da un territorio terzo, diverso dai beni di cui alla lettera a).

2. L'importazione di un bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità.

3. In deroga al paragrafo 2, se un bene di cui al paragrafo 1, lettera a) è posto, al momento della sua entrata nella Comunità, in uno dei regimi di cui all'articolo 16, paragrafo 1, parte B, lettere a), b), c) e d) o in un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o in un regime di transito esterno, la sua importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene stesso è svincolato da tali regimi.

Analogamente, se un bene di cui al paragrafo 1, lettera b), è soggetto al momento del suo ingresso nella Comunità a uno dei regimi previsti dall'articolo 33 bis, paragrafo 1, lettere b) o c), l'importazione del bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene esce da tali regimi».

19 L'articolo 10, paragrafo 3, della sesta direttiva così disponeva:

«Il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione del bene. Quando i beni sono assoggettati, al momento del loro ingresso nella Comunità, ad uno dei regimi di cui all'articolo 7, paragrafo 3, di tale direttiva, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi.

(...)».

20 L'articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva così prevedeva:

«1. Fatte salve le altre disposizioni fiscali comunitarie, gli Stati membri possono, con riserva della consultazione prevista all'articolo 29, prendere misure particolari per non sottoporre all'[IVA] le operazioni seguenti o alcune di esse, a condizione che non mirino ad una utilizzazione e/o ad un consumo finali e che l'importo [IVA] percepito al momento dell'immissione in consumo corrisponda all'importo della tassa che avrebbe dovuto essere percepito se ognuna di tali operazioni fosse stata tassata all'importazione o all'interno del paese:

A. le importazioni di beni destinati ad essere immessi in un regime di deposito diverso da quello doganale;

B. le cessioni di beni destinati ad essere:

   a) portati in dogana e immessi, eventualmente, in deposito provvisorio;

   b) immessi in una zona franca o in un deposito franco;

   c) immessi in un regime di deposito doganale o in un regime di perfezionamento attivo;

   (...)».

Il diritto olandese

21 L'articolo 1 della legge del 28 giugno 1968 che sostituisce l'imposta esistente sulla cifra di affari con un'imposta sulla cifra d'affari secondo il sistema dell'imposta sul valore aggiunto (Wet houndende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) è del seguente tenore:

«Un'imposta denominata "imposta sulla cifra d'affari" è riscossa su:

(...)

d) le importazioni di merci».

22 L'articolo 18 di tale legge così recita:

«1. Per "importazioni di merci" si intende

a) l'entrata nei Paesi Bassi di merci che non soddisfano i requisiti previsti agli articoli 23 [CE] e 24 [CE];

b) l'entrata nei Paesi Bassi di merci provenienti da paesi terzi, diverse da quelle di cui alla lettera a);

c) la cessazione di un regime doganale nei Paesi Bassi o l'uscita nei Paesi Bassi di merci da un regime doganale;

(...)

2. Ai fini dell'applicazione del presente articolo, per "regime doganale" si intende:

a) il deposito temporaneo ai sensi dell'articolo 50 del codice doganale (...);

(...)

c) i regimi doganali ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 16, lettere b), c), d), e) e – in caso di esenzione totale dai dazi all'importazione – f), del codice doganale (...).

3. Non è considerata importazione l'entrata nei Paesi Bassi di merci di cui paragrafo 1, lettere a) e b), alle quali si applica un regime doganale o che, dopo la loro entrata nei Paesi Bassi, sono sottoposte ad un regime doganale. Neppure la cessazione, nei Paesi Bassi, di un regime doganale è considerata equivalente ad un'importazione quando essa è seguita dall'applicazione di un altro regime doganale».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

23 Il 26 ottobre 2005, la società X ha effettuato una dichiarazione elettronica di vincolo di un motore diesel al regime doganale di transito comunitario esterno. La data ultima entro la quale il motore doveva essere presentato all'ufficio doganale era fissata al 28 ottobre 2005.

24 Il motore è stato presentato a detto ufficio solo il 14 novembre 2005, vale a dire 17 giorni dopo la scadenza del termine impartito, ed è stato sottoposto al regime doganale di perfezionamento attivo, con applicazione del sistema del rimborso. L'ufficio doganale interessato, dopo aver accettato tale dichiarazione, ha constatato che non era stato fatto cessare correttamente il regime doganale precedente, ossia il regime doganale di transito comunitario esterno, e ha annullato tale vincolo al regime doganale.

25 Dopo aver informato la società X di tale situazione, l'ispettore competente (in prosieguo: l'«ispettore») le ha dato la possibilità di apportare la prova del fatto che era stata posta fine in maniera regolare al regime doganale, prova che essa non ha potuto fornire. L'ispettore ha perciò concluso che il motore di cui trattasi nel procedimento principale era stato sottratto al controllo doganale ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale. Su tale base, l'ispettore ha richiesto alla società X il pagamento dei dazi doganali e dell'imposta sulla cifra d'affari.

26 La società X ha proposto ricorso davanti al Rechtbank te Haarlem, che lo ha dichiarato fondato e ha invitato l'ispettore a rimborsare gli importi dei dazi doganali e dell'imposta sulla cifra d'affari che erano stati pagati. L'ispettore ha proposto appello avverso tale sentenza dinanzi al Gerechtshof te Amsterdam, che ha confermato la decisione del Rechtbank te Haarlem.

27 Il Ministero delle Finanze ha proposto ricorso per cassazione davanti allo Hoge Raad der Nederlanden.

28 Il giudice del rinvio si interroga circa le conseguenze giuridiche che vanno tratte dal superamento del termine fissato in base all'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento di applicazione. Secondo tale giudice, si pone, in particolare, la questione se il mancato rispetto di siffatto termine debba essere considerato puramente e semplicemente una sottrazione al controllo doganale ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, cosicché sarebbero dovuti i dazi doganali, o se si tratti del mancato rispetto di uno degli obblighi derivanti dall'utilizzazione del regime doganale in questione, nel qual caso si dovrebbe rinunciare alla riscossione di detti dazi laddove fosse accertata un'inadempienza senza pratiche conseguenze sul corretto funzionamento di detto regime doganale, come previsto dall'articolo 204, paragrafo 1, ultima parte della frase, del codice doganale, in combinato disposto con l'articolo 859 del regolamento di applicazione. Il suddetto giudice rileva altresì che laddove fosse deciso che è sorta un'obbligazione doganale in base all'articolo 204, paragrafo 1, del codice doganale, si pone la questione se siano dovuti non solo i diritti doganali, ma anche l'imposta sulla cifra d'affari.

29 È in tale contesto che lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) a) Se gli articoli 203 e 204 del [codice doganale], in combinato disposto con l'articolo 859 – segnatamente il paragrafo 2, lettera c) – del regolamento di applicazione, debbano essere interpretati nel senso che il (mero) superamento del termine di transito, stabilito ai sensi dell'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento di applicazione, non fa sorgere un'obbligazione doganale a causa di una sottrazione al controllo doganale ai sensi dell'articolo 203 del [codice doganale], bensì un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del [codice doganale].

b) Se ai fini di una risposta affermativa alla prima questione, lettera a), sia richiesto che gli interessati forniscano alle autorità doganali informazioni relative alle cause del superamento del termine, o per lo meno dichiarino a dette autorità dove si trovassero le merci nel periodo trascorso tra il termine stabilito ai sensi dell'articolo 356 del [regolamento di applicazione] ed il momento della presentazione effettiva all'ufficio doganale di destinazione.

2) Se la [sesta direttiva] e, segnatamente, il suo articolo 7 debbano interpretarsi nel senso che l'IVA diviene esigibile qualora un'obbligazione doganale sorga esclusivamente in forza dell'articolo 204 del [codice doganale]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

30 Con la sua prima questione il giudice chiede, in sostanza, se la presentazione di merci all'ufficio di destinazione dopo la scadenza del termine previsto abbia l'effetto di far sorgere un'obbligazione doganale in applicazione dell'articolo 203 del codice doganale o dell'articolo 204 di tale codice. Tale giudice si chiede inoltre se, affinché possa sorgere tale obbligazione doganale ai sensi di detto articolo 204, gli interessati debbano fornire informazioni riguardo ai motivi del superamento del termine per il transito fissato all'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento di applicazione o sull'ubicazione delle merci durante il periodo considerato.

31 Al fine di risolvere la questione così riformulata, va rilevato, preliminarmente, che gli articoli 203 e 204 del codice doganale hanno sfere di applicazione distinte. Infatti, mentre il primo articolo riguarda i comportamenti che hanno come risultato una sottrazione della merce al controllo doganale, il

secondo concerne inadempimenti degli obblighi e inosservanze di modalità legate ai vari regimi doganali privi di effetti sul controllo doganale (sentenza Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punto 28).

32 Dal testo dell'articolo 204 del codice doganale risulta che tale disposizione si applica soltanto nei casi che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 203 dello stesso codice (sentenza Hamann International, EU:C:2004:90, punto 29).

33 Ne consegue che, per determinare quale fra i due articoli sia quello sulla cui base è sorta un'obbligazione doganale all'importazione, si deve innanzi tutto esaminare se i fatti di cui trattasi costituiscano una sottrazione al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale. Solo qualora la risposta a tale questione sia negativa possono trovare applicazione le disposizioni dell'articolo 204 del codice doganale (sentenza Hamann International, EU:C:2004:90, punto 30).

34 Per quanto riguarda in particolare la nozione di sottrazione al controllo doganale, figurante all'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, si deve ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, tale nozione deve essere intesa nel senso che comprende qualsiasi azione o omissione che abbia come risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto vigilanza doganale e di effettuare i controlli previsti dall'articolo 37, paragrafo 1, del codice doganale (sentenze D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punto 47; Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, punto 55, e Hamann International, EU:C:2004:90, punto 31).

35 Alla luce di tale interpretazione, si deve necessariamente constatare che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 42 e 43 delle sue conclusioni, sebbene l'ubicazione della merce di cui trattasi nel procedimento principale sia rimasta ignota per più di due settimane e ciò possa costituire un'impossibilità di accesso ad essa che non è meramente momentanea, resta pur sempre il fatto che, secondo la giurisprudenza, l'applicazione dell'articolo 203 del codice doganale è giustificata allorché la sparizione della merce presentava un rischio di integrazione nel circuito economico dell'Unione europea (v., in tal senso, sentenze Liberexim, EU:C:2002:433, punto 56, e Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, punto 20)

36 In effetti, la presenza, nel territorio doganale dell'Unione, di merci non comunitarie comporta il rischio che tali merci finiscano per essere integrate, senza essere sdoganate, nel circuito economico degli Stati membri, rischio che l'articolo 203 del codice doganale contribuisce a prevenire (v., per analogia, sentenza DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punto 31).

37 Orbene, come risulta dalla decisione di rinvio, la merce di cui trattasi nel procedimento principale è stata effettivamente presentata all'ufficio di destinazione, con un ritardo di 17 giorni. È dunque pacifico che tale merce non è stata integrata nel circuito economico senza essere stata sdoganata. Ne consegue che, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, sembra escluso che l'articolo 203 del codice doganale sia applicabile ai fatti di cui al procedimento principale.

38 In tale contesto occorre pertanto verificare se i fatti del procedimento principale possano rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale.

39 Conformemente a tale disposizione un'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito all'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dall'utilizzazione del regime doganale al quale è stata vincolata, sempre che non si constati che tale inosservanza non ha avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento di tale regime. Qualsiasi caso non rientrante in detta eccezione ricade nell'ambito di applicazione dell'articolo 204 del codice doganale (v. sentenza Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punto 35).

40 Occorre ricordare che l'articolo 859 del regolamento di applicazione, in combinato disposto con l'articolo 860 dello stesso regolamento, istituisce un regime che prevede in maniera esaustiva le dieci inadempienze, ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, che sono considerate non aver «avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato».

41 Occorre altresì sottolineare che l'articolo 859, punto 2, lettera c), del regolamento di applicazione prevede espressamente che, quando il termine fissato conformemente all'articolo 356 di tale regolamento non è stato rispettato e la presentazione tardiva della merce non può essere giustificata ai sensi del paragrafo 3 di quest'ultimo articolo, il superamento del termine è considerato privo di conseguenze pratiche sul corretto funzionamento del deposito temporaneo o del regime doganale considerato, qualora la merce sia stata comunque presentata all'ufficio di destinazione entro un termine ragionevole. A tale proposito, compete al giudice del rinvio valutare le giustificazioni addotte nell'ambito dell'applicazione degli articoli 356, paragrafo 3, e 859, punto 2, lettera c), del regolamento di applicazione.

42 Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 46 delle sue conclusioni, poiché il superamento del termine di presentazione è espressamente previsto all'articolo 859 del regolamento di applicazione, il quale si applica esclusivamente ai casi previsti dall'articolo 204 del codice doganale, tale disposizione sarebbe inoperante se il superamento di detto termine dovesse rientrare nella nozione di «sottrazione» di cui all'articolo 203 dello stesso codice.

43 Relativamente alla questione se, affinché possa sorgere un'obbligazione doganale a norma di detto articolo 204, gli interessati debbano fornire informazioni sulle ragioni del superamento del termine di transito previsto all'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento di applicazione o sull'ubicazione delle merci durante il periodo considerato, si deve necessariamente constatare che l'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione prevede che quando le merci vengono presentate all'ufficio di destinazione dopo la scadenza del termine impartito dall'ufficio di partenza e il mancato rispetto del termine è dovuto a circostanze debitamente comprovate e accettate dall'ufficio di destinazione, non imputabili al trasportatore o all'obbligato principale, si considera che quest'ultimo abbia rispettato il termine fissato.

44 Pertanto, le informazioni, che devono essere fornite dagli interessati, riguardo alle cause del superamento di detto termine o all'ubicazione della merce di cui trattasi durante il periodo considerato hanno lo scopo di evitare il sorgere dell'obbligazione ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale e non servono in alcun modo a dare applicazione a tale articolo.

45 Alla luce delle considerazioni che precedono occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 203 e 204 del codice doganale, in combinato disposto con l'articolo 859, punto 2, lettera c), del regolamento di applicazione, devono essere interpretati nel senso che il mero superamento del termine di presentazione, fissato in conformità dell'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento di applicazione, non conduce ad un'obbligazione doganale per sottrazione delle merci considerate al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale, bensì ad un'obbligazione doganale che trova fondamento nell'articolo 204 del suddetto codice e nel senso che non è necessario, per il sorgere di un'obbligazione doganale ai sensi di tale articolo 204, che gli interessati forniscano alle autorità doganali informazioni riguardo alle cause del superamento del termine fissato conformemente all'articolo 356 del regolamento di applicazione o al luogo in cui si trovavano le merci considerate durante il periodo che è trascorso tra la scadenza del predetto termine e l'effettiva presentazione di tali merci all'ufficio doganale di destinazione.

Sulla seconda questione

46 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 7 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'IVA è dovuta allorché un'obbligazione doganale è sorta esclusivamente in base all'articolo 204 del codice doganale.

47 Occorre innanzitutto ricordare che, ai sensi dell'articolo 2 della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

48 Occorre verificare, in un primo tempo, se una merce come quella controversa nel procedimento principale sia stata oggetto di importazione ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva (sentenza Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punto 41).

49 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, è considerata «importazione di un bene» l'entrata nella Comunità di un bene che non soddisfa le condizioni di cui agli articoli 23 CE e 24 CE.

50 Peraltro, l'articolo 7, paragrafo 3, della sesta direttiva, precisa che, se un siffatto bene è posto, al momento della sua entrata nella Comunità, in uno dei regimi di cui all'articolo 16, paragrafo 1, parte B, lettere a), b), c) e d), della medesima direttiva, o nel regime di transito esterno, la sua importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene stesso è svincolato da tali regimi.

51 Risulta altresì dall'articolo 866 del regolamento di applicazione che quando un'obbligazione doganale all'importazione sorge, in particolare, a norma degli articoli 203 o 204 del codice doganale e i dazi all'importazione sono stati pagati, tale merce è considerata comunitaria senza che sia necessaria una dichiarazione d'immissione in libera pratica.

52 Nella fattispecie, sarà pertanto compito del giudice del rinvio accertare, tenendo conto delle considerazioni esposte al punto 45 della presente sentenza, se la merce controversa nel procedimento principale sia uscita o meno dal regime di transito comunitario esterno, dando luogo, eventualmente, al sorgere di un'obbligazione doganale a norma degli articoli 203 o 204 del codice doganale.

53 Qualora tale giudice dovesse concludere che relativamente alla suddetta merce non è sorta alcuna obbligazione doganale a norma delle predette disposizioni, si dovrebbe considerare che tale merce sia stata sottoposta, dalla sua entrata all'interno dell'Unione, ai regimi previsti agli articoli 7, paragrafo 3, e 16, paragrafo 1, parte B, lettera a), della sesta direttiva. In tal caso l'IVA non sarebbe, di conseguenza, dovuta.

54 Tuttavia, nell'ipotesi in cui siffatta merce fosse già svincolata da tali regimi alla data della sua riesportazione a motivo del sorgere di un'obbligazione doganale, circostanza che è compito del giudice del rinvio verificare, si dovrebbe considerare che essa sia stata oggetto di un'«importazione» ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva.

55 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 7, paragrafo 3, primo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'IVA è dovuta allorché le merci considerate sono svincolate dai regimi doganali previsti da tale articolo, anche se tale obbligazione doganale sia sorta esclusivamente in forza dell'articolo 204 del codice doganale.

Sulle spese

56 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 203 e 204 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005, in combinato disposto con l'articolo 859, punto 2, lettera c), del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92, come modificato dal regolamento (CE) n. 444/2002 della Commissione, dell'11 marzo 2002, devono essere interpretati nel senso che il mero superamento del termine di presentazione fissato in conformità dell'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 444/2002, non conduce ad un'obbligazione doganale per sottrazione delle merci considerate al controllo doganale ai sensi dell'articolo 203 del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 648/2005, bensì ad un'obbligazione doganale che trova fondamento nell'articolo 204 di quest'ultimo regolamento e nel senso che non è necessario, per il sorgere di un'obbligazione doganale ai sensi del predetto articolo 204, che gli interessati forniscano alle autorità doganali informazioni riguardo alle cause del superamento del termine fissato conformemente all'articolo 356 del regolamento n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 444/2002, o al luogo in cui si trovavano le merci considerate durante il periodo che è trascorso tra la scadenza del predetto termine e l'effettiva presentazione di tali merci all'ufficio doganale di destinazione.**

2) **L'articolo 7, paragrafo 3, primo comma, 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, come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004, deve essere interpretato nel senso che l'imposta sul valore aggiunto è dovuta allorché le merci considerate sono svincolate dai regimi doganali previsti da tale articolo, anche se tale obbligazione doganale sia sorta esclusivamente in forza dell'articolo 204 del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 648/2005.**

Firme