Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

1º giugno 2017 *

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Regime di transito esterno — Trasporto di merci attraverso un porto franco situato in uno Stato membro — Normativa di tale Stato membro che esclude i porti franchi dal territorio fiscale nazionale — Sottrazione al controllo doganale — Nascita dell'obbligazione doganale ed esigibilità dell'IVA»

Nella causa C-571/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia, Germania), con decisione del 29 settembre 2015, pervenuta in cancelleria il 6 novembre 2015, nel procedimento

Wallenborn Transports SA

contro

Hauptzollamt Gießen,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, M. Berger, A. Borg Barthet (relatore), E. Levits e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Wallenborn Transports SA, da B. Klüver, Rechtsanwalt;

— per il governo ellenico, da E. Tsaousi e A. Dimitrakopoulou, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da A. Caeiros, M. Wasmeier e L. Grønfeldt, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 dicembre 2016,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 61, primo comma, e dell'articolo 71, paragrafo 1, 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), come modificata dalla direttiva 2007/75/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2007 (GU 2007, L 346, pag. 13) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dell'articolo 203, paragrafo 1, e l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU 2006, L 363, pag. 1) (in prosieguo: il «codice doganale»).

2 La suddetta domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Wallenborn Transports SA (in prosieguo: la «Wallenborn») e lo Hauptzollamt Gießen (amministrazione doganale di Gießen, Germania) in merito all'obbligazione, in capo alla Wallenborn, di pagare l'imposta sul valore aggiunto (IVA) risultante dalla nascita di un'obbligazione doganale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(…)

d) le importazioni di beni».

4 L'articolo 5 della direttiva IVA, che fa parte del titolo II di quest'ultima, intitolato «Ambito d'applicazione territoriale», così dispone:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intende per:

1. "Comunità" e "territorio della Comunità", l'insieme dei territori degli Stati membri quali definiti al punto 2):

2. "Stato membro" e "territorio di uno Stato membro", il territorio di ciascuno Stato membro della Comunità cui si applica il trattato che istituisce la Comunità europea, conformemente all'articolo 299, esclusi il territorio o i territori menzionati all'articolo 6 della presente direttiva;

3. "territori terzi", i territori che sono menzionati all'articolo 6;

4. "paese terzo", ogni Stato o territorio cui non si applica il trattato».

5 L'articolo 6 di tale direttiva recita quanto segue:

«1. La presente direttiva non si applica ai seguenti territori, che fanno parte del territorio doganale della Comunità:

a) Monte Athos;

b) isole Canarie;

c) dipartimenti francesi d'oltremare;

d) isole Aland;

e) isole Anglo-Normanne.

2. La presente direttiva non si applica ai seguenti territori, che non fanno parte del territorio doganale della Comunità:

a) isola di Helgoland;

b) territorio di Büsingen;

c) Ceuta;

d) Melilla;

e) Livigno;

f) Campione d'Italia;

g) le acque italiane del lago di Lugano».

6 Ai sensi dell'articolo 30 della direttiva IVA:

«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.

Oltre all'operazione di cui al primo comma, si considera importazione di beni l'ingresso nella Comunità di un bene in libera pratica proveniente da un territorio terzo che fa parte del territorio doganale della Comunità».

7 L'articolo 60 di tale direttiva è del seguente tenore letterale:

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

8 L'articolo 61 di detta direttiva così prevede:

«In deroga all'articolo 60, se un bene che non è in libera pratica è vincolato, al momento della sua entrata nella Comunità, ad uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui all'articolo 156 o ad un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o ad un regime di transito esterno, l'importazione del bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene è svincolato da tali regimi o situazioni.

Analogamente, se un bene che è in libera pratica è vincolato al momento della sua entrata nella Comunità ad uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui agli articoli 276 e 277, l'importazione del bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene è svincolato da tali regimi o situazioni».

9 L'articolo 70 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni».

10 Ai sensi dell'articolo 71 di detta direttiva:

«1. Quando i beni sono vincolati, al momento della loro entrata nella Comunità, ad uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui agli articoli 156, 276 e 277, o ad un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o di transito esterno, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi o situazioni.

Tuttavia, quando i beni importati sono assoggettati a dazi doganali, prelievi agricoli o imposte di effetto equivalente istituiti nell'ambito di una politica comune, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi o prelievi.

2. Qualora i beni importati non siano assoggettati ad alcuno dei dazi o prelievi di cui al paragrafo 1, secondo comma, gli Stati membri applicano le disposizioni vigenti in materia di dazi doganali, per quanto riguarda il fatto generatore dell'imposta e la sua esigibilità».

11 L'articolo 156 della stessa direttiva prevede quanto segue:

«1. Gli Stati membri possono esentare le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni destinati ad essere portati in dogana e collocati, se del caso, in custodia temporanea;

b) le cessioni di beni destinati ad essere collocati in una zona franca o in un deposito franco;

c) le cessioni di beni destinati ad essere vincolati ad un regime di deposito doganale o ad un regime di perfezionamento attivo;

d) le cessioni di beni destinati ad essere ammessi nel mare territoriale per essere incorporati nelle piattaforme di perforazione o di sfruttamento, ai fini della loro costruzione, riparazione, manutenzione, trasformazione o del loro equipaggiamento, o per collegare dette piattaforme di perforazione o di sfruttamento al continente;

e) le cessioni di beni destinati ad essere ammessi nel mare territoriale per il rifornimento e il vettovagliamento delle piattaforme di perforazione o di sfruttamento.

2. I luoghi di cui al paragrafo 1 sono quelli definiti tali dalle disposizioni doganali comunitarie in vigore».

12 L'articolo 202 della direttiva IVA così dispone:

«L'IVA è dovuta dalla persona che svincola i beni dai regimi o dalle situazioni elencati agli articoli 156, 157, 158, 160 e 161».

Codice doganale

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

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

(…)

7) merci comunitarie: le merci:

— interamente ottenute nel territorio doganale della Comunità nelle condizioni di cui all'articolo 23, senza aggiunta di merci importate da paesi o territori che non fanno parte del territorio doganale della Comunità. Le merci ottenute a partire da merci vincolate [a]d un regime sospensivo non sono considerate come aventi carattere comunitario nei casi, determinati secondo la procedura del comitato, che rivestano una particolare importanza sotto il profilo economico;

— importate da paesi o territori che non fanno parte del territorio doganale della Comunità e immesse in libera pratica;

— ottenute o prodotte nel territorio doganale della Comunità, sia esclusivamente da merci di cui al secondo trattino, sia da merci di cui al primo e al secondo trattino;

8) merci non comunitarie: le merci diverse da quelle di cui al punto 7).

Fatti salvi gli articoli 163 e 164, le merci comunitarie perdono tale posizione una volta realmente uscite dal territorio doganale della Comunità;

(…)

10) dazi all'importazione:

— i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente dovuti all'importazione delle merci;

— le imposizioni all'importazione istituite nel quadro della politica agricola comune o in quello dei regimi specifici applicabili a talune merci derivanti dalla trasformazione di prodotti agricoli;

(…)

15) destinazione doganale di una merce:
a) il vincolo della merce ad un regime doganale;
b) la sua introduzione in zona franca o in deposito franco;

(…)

16) regime doganale:

(…)
b) il transito;

(…)».

14 L'articolo 37 del codice doganale 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».

15 Ai sensi dell'articolo 92 di detto codice:

«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».

16 L'articolo 96 di tale codice così dispone:

«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.

2. Fatti salvi gli obblighi dell'obbligato principale di cui al paragrafo 1, anche uno spedizioniere o un destinatario che accetti le merci sapendo che sono soggette al regime del transito comunitario sono tenuti a presentarle intatte all'ufficio doganale di destinazione nel termine fissato e a rispettare le misure di identificazione prese dalle autorità doganali».

17 Ai sensi dell'articolo 166 del medesimo codice:

«Le zone franche o i depositi franchi sono parti del territorio doganale della Comunità o aree situate in tale territorio, separate dal resto di esso, in cui:

a) le merci non comunitarie sono considerate, per l'applicazione dei dazi all'importazione e delle misure di politica commerciale all'importazione, come merci non situate nel territorio doganale della Comunità, purché non siano immesse in libera pratica o assoggettate ad un altro regime doganale, né utilizzate o consumate in condizioni diverse da quelle previste dalla regolamentazione doganale;

b) le merci comunitarie, per le quali una normativa comunitaria specifica lo preveda, beneficiano, a motivo del loro collocamento in tale zona franca o in tale deposito franco, di misure connesse, in linea di massima, alla loro esportazione».

18 L'articolo 167 del codice doganale prevede quanto segue:

«1. Gli Stati membri possono destinare talune parti del territorio doganale della Comunità a zona franca o autorizzare la creazione di depositi franchi.

2. Gli Stati membri stabiliscono il limite geografico di ciascuna zona. I locali destinati a costituire un deposito franco devono essere approvati dagli Stati membri.

3. Le zone franche sono intercluse ad eccezione di quelle designate a norma dell'articolo 168 bis. Gli Stati membri stabiliscono punti di entrata e di uscita di ciascuna zona franca o deposito franco.

(…)».

19 L'articolo 170 di tale codice così dispone:

«1. Fatto salvo l'articolo 168, paragrafo 4, l'entrata di merci in una zona franca o in un deposito franco non comporta né la loro presentazione all'autorità doganale, né il deposito di una dichiarazione in dogana.

2. Sono presentate all'autorità doganale e formano oggetto delle formalità doganali previste le merci:

a) che sono state vincolate a un regime doganale e la cui entrata in una zona franca o in un deposito franco comporti l'appuramento di tale regime; tuttavia, la presentazione non è richiesta se il regime doganale in questione consente l'esonero dall'obbligo di presentare le merci;

(…)».

20 Ai sensi dell'articolo 202, paragrafi 1 e 2, di detto codice:

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

a) all'irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione,

oppure

b) quando si tratti di merce collocata in zona franca o in deposito franco, alla sua irregolare introduzione in un'altra parte di detto territorio.

Ai sensi del presente articolo, per introduzione irregolare si intende qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli da 38 a 41 e dell'articolo 177, secondo trattino.

2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'introduzione irregolare».

21 L'articolo 203 dello stesso codice prevede quanto segue:

«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 delle merce in custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale al quale la merce è stata vincolata».

22 L'articolo 204 del codice doganale così recita:

«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

(...)

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».

Regolamento d'applicazione

23 L'articolo 356 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 (GU 1993, L 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 1192/2008 della Commissione, del 17 novembre 2008 (GU 2008, L 329, pag. 1) (in prosieguo: il «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».

24 Il titolo V della parte II del regolamento di applicazione, intitolato «Altre destinazioni doganali», include un capitolo 1, relativo alle «Zone franche e depositi franchi», di cui fa parte l'articolo 799 di tale regolamento. Il suddetto articolo prevede quanto segue:

«Ai fini del presente capitolo valgono le seguenti definizioni:

a) "controllo di tipo I": le modalità di controllo basate principalmente sull'esistenza di una recinzione;

(…)».

25 La parte IV del regolamento di applicazione, concernente l'obbligazione doganale, include un titolo II, intitolato «Nascita dell'obbligazione doganale», di cui fa parte l'articolo 859 del medesimo regolamento. Così recita detto articolo:

«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 considerate 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:

(…)

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;

(…)

6) nel caso di una merce posta in custodia temporanea o vincolata ad un regime doganale, la sua uscita dal territorio doganale della Comunità o la sua introduzione in una zona franca soggetta alle modalità di controllo di tipo I ai sensi dell'articolo 799 o in un deposito franco senza che vengano espletate le formalità necessarie;

(…)».

Diritto tedesco

Legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari

26 L'articolo 1 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari»), così dispone:

«(1) Sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le seguenti operazioni:

(…)

4. l'importazione di beni sul territorio nazionale (…) (IVA all'importazione);

(…)

(2) Il territorio nazionale ai sensi della presente legge è costituito dal territorio della Repubblica federale di Germania ad eccezione (…) delle zone franche sottoposte a controllo di tipo I ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, primo periodo, della legge sull'amministrazione doganale (porti franchi) (…). Il territorio estero ai sensi della presente legge è il territorio non compreso nel territorio nazionale. (…)

(3) Le seguenti operazioni, allorché effettuate nei porti franchi (…), vanno considerate quali operazioni effettuate sul territorio nazionale:

1. le cessioni e le acquisizioni intracomunitarie di beni destinati all'uso o al consumo nei territori designati (…)

(…)

4. le cessioni di beni che al momento della cessione (…)

(…)
b) ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione, sono immessi in libera pratica (…);

(…)».

27 L'articolo 13 della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, intitolato «Nascita dell'imposta», così enuncia al suo paragrafo 2:

«All'imposta sul valore aggiunto all'importazione si applica l'articolo 21, paragrafo 2».

28 L'articolo 21 della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, intitolato «Disposizioni particolari per l'imposta sul valore aggiunto all'importazione», prevede quanto segue:

«(…)

(2) Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione si applicano per analogia le norme sui dazi;

(…)

(2a) Gli uffici doganali all'estero in cui funzionari doganali tedeschi autorizzati eseguono operazioni amministrative ai sensi del paragrafo 2 rientrano a tal fine nel territorio nazionale (…)».

Legge sull'amministrazione doganale

29 L'articolo 1 della Zollverwaltungsgesetz (legge sull'amministrazione doganale), nella sua versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale, così dispone al suo paragrafo 1:

«La circolazione delle merci oltre i confini del territorio doganale delle Comunità europee (territorio doganale comunitario), nonché oltre i confini delle zone franche ai sensi dell'articolo 167, paragrafo 3, del codice doganale in combinato disposto con l'articolo 799, lettera a), del regolamento di applicazione (…) (zone franche sottoposte a controllo di tipo I) è soggetta a vigilanza doganale nell'ambito di applicazione della presente legge (…)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

30 L'11 giugno 2009 sono state dichiarate in regime di transito esterno comunitario, dopo essere state brevemente collocate in custodia temporanea, merci che erano state introdotte nel territorio doganale dell'Unione europea e presentate il giorno precedente all'aeroporto di Francoforte sul Meno (Germania).

31 Il destinatario di dette merci era un'impresa con sede nel porto franco di Amburgo (Germania), il quale, all'epoca dei fatti, era una zona franca soggetta alle modalità di controllo di tipo I ai sensi dell'articolo 799 del regolamento di applicazione e i cui limiti erano oggetto di controllo doganale. La procedura di transito doveva essere conclusa entro il 17 giugno 2009.

32 La Wallenborn, in qualità di trasportatore incaricato, ha spedito tramite camion le merci di cui trattasi sino al porto franco di Amburgo, dove esse sono state scaricate in data 11 giugno 2009, previa rimozione del sigillo doganale. Tuttavia, tali merci non sono state presentate all'ufficio doganale di destinazione. Mentre si trovavano nella zona franca, dette merci non sono state né immesse in libera pratica, né consumate, né utilizzate.

33 Il 16 giugno 2009 le merci di cui trattasi sono state caricate in un container e trasportate via nave in Finlandia, dove sono state vincolate a un regime di deposito doganale, prima di essere nuovamente trasportate verso la Russia.

34 Il 2 settembre 2010 l'amministrazione doganale di Gießen ha emesso un avviso che fissava l'importo dei dazi doganali e dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione nei confronti dell'obbligato principale che, in qualità di spedizioniere, aveva dichiarato le merci di cui trattasi in regime di transito, nonché nei confronti della Wallenborn, in qualità di trasportatore.

35 Tuttavia, il pagamento è stato intimato solo alla ricorrente nel procedimento principale, poiché l'obbligato principale aveva dimostrato che le merci di cui trattasi e il documento di transito erano stati consegnati correttamente, mentre la Wallenborn aveva omesso di porre fine in modo corretto al regime di transito. Il destinatario di dette merci, da parte sua, ha affermato che egli aveva ritenuto che queste ultime fossero state sdoganate e che il documento di accompagnamento transito non gli era stato rimesso al momento della consegna.

36 A sostengo del proprio ricorso dinanzi al giudice del rinvio, la Wallenborn riconosce che è sorta un'obbligazione doganale allorché il camion che trasportava le merci di cui trattasi è stato scaricato ed è stato rimosso il sigillo doganale. Essa fa valere, però, che il porto franco di Amburgo, in quanto zona franca, non faceva parte del territorio nazionale tedesco ai sensi della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari. La Wallenborn ne deduce che il fatto generatore dell'obbligazione doganale, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, si è verificato al di fuori del territorio fiscale tedesco e che, quindi, non esiste alcuna operazione imponibile.

37 La ricorrente nel procedimento principale aggiunge che, anche se i dazi doganali e l'imposta sul valore aggiunto all'importazione costituiscono tipi di tributi diversi, l'obbligazione doganale e quella relativa all'imposta sul valore aggiunto all'importazione non potrebbero sorgere in date diverse. Del pari, l'imposta sul valore aggiunto all'importazione non potrebbe nascere in virtù di un fatto generatore diverso da quello dell'obbligazione doganale.

38 L'amministrazione doganale di Gießen, da parte sua, sostiene che l'imposta sul valore aggiunto all'importazione, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, è divenuta esigibile contemporaneamente alla nascita dell'obbligazione doganale, a prescindere dalla circostanza che il fatto generatore dell'obbligazione doganale si sia verificato nel territorio del porto franco di Amburgo. Essa fa valere altresì che è irrilevante che le merci di cui trattasi siano state trasportate in Finlandia e poi esportate.

39 Lo Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia, Germania), considerando che la controversia di cui al procedimento principale solleva questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una disposizione di uno Stato membro in materia di IVA, secondo cui le zone franche sottoposte a controllo di tipo I (porti franchi) non appartengono al territorio nazionale, configuri una delle fattispecie di cui all'articolo 156, menzionate agli articoli 61, primo comma, e 71, paragrafo 1, della direttiva IVA.

In caso di risposta affermativa alla prima questione:

2) Se, per beni assoggettati a dazi doganali, il fatto generatore dell'imposta si verifichi e l'imposta diventi esigibile, ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, anche nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei dazi medesimi, quando il fatto generatore e l'esigibilità dei dazi si verifichino all'interno di una zona franca sottoposta a controllo di tipo I e la normativa in materia di IVA dello Stato membro nel cui territorio sovrano rientri la zona franca preveda che le zone franche sottoposte a controllo di tipo I (porti franchi) non facciano parte del territorio nazionale.

In caso di soluzione negativa alla seconda questione:

3) Se, nel caso di merci trasportate in regime di transito esterno in una zona franca sottoposta a controllo di tipo I, senza conclusione del regime medesimo, che vengono sottratte al controllo doganale nella zona franca con conseguente insorgenza, riguardo alle merci stesse, di un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, il fatto generatore dell'imposta si verifichi e l'imposta diventi contemporaneamente esigibile in seguito ad altro fatto generatore, ossia ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, perché, anteriormente all'atto di sottrazione al controllo doganale, si è omesso di presentare le merci presso uno degli uffici doganali situati nel territorio nazionale competenti per la zona franca e ivi concludere l'operazione di transito».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

40 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 61, primo comma, e l'articolo 71, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che merci che si trovino all'interno di una zona franca possano essere ritenute rientrare in una «situazion[e] di cui [all'articolo] 156» di tale direttiva allorché, ai sensi di una disposizione del diritto dello Stato membro di cui trattasi, le zone franche non appartengono, ai fini dell'applicazione dell'IVA, al suo territorio nazionale.

41 In via preliminare è opportuno rilevare che il giudice del rinvio sembra ritenere che una risposta affermativa alla suddetta questione sia subordinata alla condizione che sia possibile considerare che tale disposizione nazionale introduce un'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 156 della direttiva IVA. Orbene, secondo lo Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia), una disposizione, in virtù della quale le zone franche sono escluse dal territorio nazionale ai fini dell'IVA, non costituisce propriamente un'esenzione di tal genere.

42 È importante tuttavia ricordare, come l'avvocato generale ai paragrafi 50 e 51 delle sue conclusioni, che anche se l'articolo 156 della direttiva IVA riconosce agli Stati membri la facoltà di esonerare taluni tipi di operazioni da esso elencate e tra le quali figurano, al punto b), le cessioni di beni destinati ad essere collocati in una zona franca o in un deposito franco, l'articolo 61, primo comma, e l'articolo 71, paragrafo 1, primo comma, della medesima direttiva non rinviano alle condizioni di applicazione dell'articolo 156 di quest'ultima, bensì solo alle situazioni e ai regimi doganali in esso menzionati.

43 Infatti, ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, quando i beni sono vincolati, al momento della loro entrata nell'Unione, ad uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui all'articolo 156 di tale direttiva, il fatto generatore dell'IVA si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui detti beni sono svincolati da tali regimi o situazioni. Nella suddetta ipotesi, conformemente a quanto prevede l'articolo 61, primo comma, della citata direttiva, l'importazione dei beni di cui trattasi è effettuata nello Stato membro nel cui territorio detti beni sono svincolati da tali regimi o situazioni.

44 Pertanto, il riferimento, contenuto all'articolo 61, primo comma, e all'articolo 71, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, a «uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui» all'articolo 156 di quest'ultima deve essere interpretato nel senso che detto riferimento include, segnatamente, le zone franche.

45 Dalle considerazioni che precedono discende che, conformemente a quanto prevedono le suddette disposizioni, beni collocati in zona franca non possono, in linea di principio, essere considerati importati ai fini dell'IVA. In tal senso, le zone franche cui fa riferimento una disposizione nazionale ai sensi della quale, ai fini dell'applicazione dell'IVA, le zone franche non appartengono al suo territorio nazionale, corrispondono a quelle di cui all'articolo 156 della direttiva IVA.

46 Alla luce delle suesposte considerazioni si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 61, primo comma, e l'articolo 71, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che il riferimento a «uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui» all'articolo 156 di quest'ultima include le zone franche.

Sulla seconda questione

47 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 71, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la sottrazione di una merce al controllo doganale all'interno di una zona franca determina il verificarsi del fatto generatore dell'IVA all'importazione e rende l'imposta esigibile.

48 Ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, quando i beni sono vincolati, al momento della loro entrata nell'Unione, ad uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui all'articolo 156 di tale direttiva, in particolare, il fatto generatore dell'IVA si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui detti beni sono svincolati da tali regimi o situazioni.

49 Il secondo comma di detta disposizione contempla il caso particolare di beni importati assoggettati a dazi doganali, prelievi agricoli o imposte di effetto equivalente istituiti nell'ambito di una politica comune, per i quali il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi.

50 Nel procedimento principale è pacifico che la sottrazione al controllo doganale dei beni di cui trattasi, a seguito della irregolare rimozione dei sigilli doganali, ha fatto nascere un'obbligazione doganale in applicazione dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale (v., a tal riguardo, sentenza del 15 maggio 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, punto 34).

51 Tale sottrazione al controllo doganale ha del pari posto fine al regime di transito esterno (v., in tal senso, sentenza dell'11 luglio 2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, punto 53).

52 Tuttavia, dal momento che detta sottrazione al controllo doganale ha avuto luogo all'interno di una zona franca, i beni di cui trattasi nel procedimento principale hanno continuato a essere vincolati a una delle situazioni di cui all'articolo 156, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, cosicché non erano a priori soddisfatte le condizioni per la nascita di un'obbligazione a titolo di IVA previste all'articolo 71, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA.

53 Come risulta dal punto 45 della presente sentenza, il fatto che i beni fossero collocati all'interno di una zona franca al momento della loro sottrazione al controllo doganale esclude altresì l'applicazione dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, in quanto manca, in tal senso, un luogo di importazione.

54 In tale contesto è opportuno ricordare, ciononostante, che la Corte ha dichiarato che l'esigibilità dell'IVA potrebbe aggiungersi all'obbligazione doganale qualora si potesse ritenere, sulla base della condotta illecita da cui è sorta detta obbligazione, che le merci di cui trattasi siano entrate nel circuito economico dell'Unione e possono quindi essere state oggetto di consumo, configurandosi pertanto l'assoggettamento all'IVA (sentenza del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, punto 65).

55 A tal riguardo, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 67 a 69 delle sue conclusioni, qualora i beni soggetti a dazi all'importazione siano sottratti al controllo doganale all'interno di una zona franca e non si trovino più in tale zona, si deve in via di principio presumere che questi ultimi siano entrati nel circuito economico dell'Unione.

56 Tuttavia, allorché in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, richiamate ai punti 32 e 33 della presente sentenza, risulti che non vi sia stata alcuna introduzione dei beni interessati nel circuito economico dell'Unione, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare, non può essere dovuta alcuna IVA all'importazione.

57 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 71, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la sottrazione di una merce al controllo doganale all'interno di una zona franca non determina il verificarsi del fatto generatore né rende esigibile l'IVA all'importazione qualora detta merce non sia entrata nel circuito economico dell'Unione, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

Sulla terza questione

58 Con la sua terza questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, quando un'obbligazione doganale sorge ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale ed è escluso, in base alle circostanze di cui al procedimento principale, che detta obbligazione doganale determini la nascita di un'obbligazione a titolo di IVA, si deve applicare l'articolo 204 di tale codice al fine di giustificare il fatto generatore di detta imposta.

59 A tal riguardo, è opportuno anzitutto rilevare, come l'avvocato generale al paragrafo 74 delle sue conclusioni, che il giudice del rinvio sembra muovere dalla premessa secondo cui sarebbe possibile, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, applicare cumulativamente l'articolo 203 e l'articolo 204 del codice doganale.

60 Detto giudice sembra infatti considerare che, quando la sottrazione della merce al controllo doganale non determina la nascita di un'obbligazione a titolo di IVA, si deve ancora verificare se l'imposizione di tale imposta possa essere fondata sulla nascita di un'obbligazione doganale in applicazione dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale.

61 Occorre tuttavia ricordare che l'articolo 204 del codice doganale, come si evince dal suo tenore letterale, si applica soltanto nei casi che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 203 dello stesso codice. Pertanto, per determinare quale fra tali due articoli sia quello in base al quale è sorta un'obbligazione doganale all'importazione, si deve innanzitutto 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 del 12 febbraio 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punti 29 e 30).

62 Di conseguenza, quando una merce soggetta a dazi all'importazione è stata sottratta al controllo doganale, non si deve applicare, ai fini dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale per determinare se l'imposizione dell'IVA possa essere fondata sulla nascita di un'obbligazione doganale in applicazione di tale disposizione.

63 Dalle suesposte considerazioni discende che occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, quando un'obbligazione doganale sorge ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale ed è escluso, in base alle circostanze di cui al procedimento principale, che detta obbligazione doganale determini la nascita di un'obbligazione a titolo di IVA, non è applicabile l'articolo 204 di tale codice al mero fine di giustificare il fatto generatore di detta imposta.

Sulle spese

64 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 (Quinta Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 61, primo comma, e l'articolo 71, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2007/75/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2007, devono essere interpretati nel senso che il riferimento a «uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui» all'articolo 156 di quest'ultima include le zone franche.**

2) **L'articolo 71, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2007/75, deve essere interpretato nel senso che la sottrazione di una merce al controllo doganale all'interno di una zona franca non determina il verificarsi del fatto generatore né rende esigibile l'imposta sul valore aggiunto all'importazione qualora detta merce non sia entrata nel circuito economico dell'Unione europea, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.**

3) **L'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2007/75, deve essere interpretato nel senso che, quando un'obbligazione doganale sorge ai sensi dell'articolo 203 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006, ed è escluso, in base**

alle circostanze di cui al procedimento principale, che detta obbligazione doganale determini la nascita di un'obbligazione a titolo dell'imposta sul valore aggiunto, non è applicabile l'articolo 204 di tale regolamento al mero fine di giustificare il fatto generatore di detta imposta.

Firme