Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MACIEJ SZPUNAR
presentate il 16 luglio 2015 [1]

Causa C-319/14

B&S Global Transit Center BV
contro
Staatssecretaris van Financiën

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi)]

«Rinvio pregiudiziale — Codice doganale comunitario — Regolamento (CEE) n. 2913/92 — Articoli 203 e 204 — Regime di transito esterno — Nascita dell'obbligazione doganale — Sottrazione al controllo doganale — Inosservanza di un obbligo — Mancata conclusione del regime di transito esterno — Uscita di merci vincolate al regime fuori dal territorio doganale dell'Unione europea»

1. La Corte ha già affrontato in diverse occasioni il problema della nascita dell'obbligazione doganale a seguito dell'inosservanza degli obblighi che derivano dall'utilizzazione del regime doganale di transito esterno, ma una fattispecie come quella in esame nella presente causa costituisce un precedente. La Corte avrà dunque l'opportunità di precisare ulteriormente la propria giurisprudenza in materia.

Contesto normativo

2. Il contesto normativo della presente causa è costituito dalle disposizioni del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario [2], come modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006 (in prosieguo: il «codice doganale»), nonché dal regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 [3], come modificato dal regolamento (CE) n. 214/2007 della Commissione, del 28 febbraio 2007 (in prosieguo: il «regolamento di applicazione»), nelle loro versioni applicabili fino al 30 giugno 2008 [4].

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU L 302, pag. 1.

3 — GU L 253, pag. 1.

4 — Dette versioni erano quelle applicabili ai fatti di cui al procedimento principale. Posto che talune decisioni controverse del procedimento principale sono state adottate dopo il 30 giugno 2008, la decisione di rinvio suggerisce che anche la versione del regolamento di applicazione successiva a tale data poteva essere tenuta in considerazione dai giudici nazionali. In ogni caso, le differenze tra dette versioni, per quanto concerne le disposizioni rilevanti per la presente causa, sono unicamente di carattere redazionale (v. altresì nota 5).

3. Gli articoli 37, 91, paragrafo 1, lettera a), 92, 203, paragrafo 1, e 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, recitano:

«Articolo 37

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.

(…)

Articolo 91

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;

(…)

Articolo 92

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.

(…)

Articolo 203

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

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

(…)

Articolo 204

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.

(…)».

4. Gli articoli 361, paragrafo 1, 363, 365, paragrafi 1, 2 e 3, 859, punto 6, e 860, del regolamento di applicazione, recitano:

«Articolo 361

1. Le merci e gli esemplari n. 4 e 5 della dichiarazione di transito devono essere presentati all'ufficio di destinazione.

(…)

Articolo 363

Le autorità doganali dello Stato membro di destinazione rinviano l'esemplare n. 5 della dichiarazione di transito alle autorità doganali dello Stato membro di partenza senza indugio e comunque entro un termine massimo di un mese dalla conclusione del regime.

(…)

Articolo 365

1. Qualora l'esemplare n. 5 della dichiarazione di transito non venga restituito alle autorità doganali dello Stato membro di partenza, allo scadere di un termine di due mesi a partire dalla data di accettazione della dichiarazione di transito, tali autorità informano l'obbligato principale, invitandolo a dimostrare che il regime e' concluso.

(…)

2. La prova di cui al paragrafo 1 può essere fornita, con soddisfazione delle autorità doganali, presentando un documento certificato dalle autorità doganali dello Stato membro di destinazione, che comporta l'identificazione delle merci in causa e che documenta che queste sono state presentate all'ufficio di destinazione o, in caso di applicazione dell'articolo 406, presso il destinatario autorizzato.

3. Il regime di transito comunitario e' considerato concluso anche se l'obbligato principale esibisce, con soddisfazione delle autorità doganali, un documento doganale di vincolo ad una destinazione doganale in un paese terzo o la sua copia o fotocopia, che comprenda l'identificazione delle merci in causa. La copia o fotocopia deve essere certificata conforme dall'organismo che ha vistato il documento originale oppure dai servizi ufficiali del paese terzo interessato, oppure ancora dai servizi

ufficiali di uno degli Stati membri [5].

(…)

Articolo 859

Ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1 del codice si ritiene che non abbiano alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato 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:

(…)

6) nel caso di una merce posta in custodia temporanea o vincolata ad un regime doganale, la sua uscita dal territorio doganale della Comunità (…) senza che vengano espletate le formalità necessarie;

(…)

Articolo 860

Conformemente all'articolo 204, paragrafo 1 del codice, 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».

I fatti all'origine della controversia principale, il procedimento e le questioni pregiudiziali

5. La B&S Global Transit Center BV, società di diritto olandese, è un fornitore di servizi nel settore della logistica. Il 2 luglio 2006, il 13 agosto e il 18 dicembre 2007 essa ha effettuato alcune dichiarazioni di vincolo di merci (prodotti alimentari) al regime di transito comunitario esterno. In tali dichiarazioni venivano indicati Moerdijk (Paesi Bassi) come ufficio doganale di partenza e, rispettivamente, Bremerhaven (Germania), Anversa (Belgio) e Bremerhaven come uffici di destinazione.

5 — Tale versione dell'articolo 365 del regolamento di applicazione era applicabile fino al 30 giugno 2009. Al contempo, dal 1º luglio 2008 era applicabile la nuova versione dell'articolo 366, a seguito del regolamento (CE) n. 1192/2008 della Commissione, del 17 novembre 2008, che modifica il regolamento n. 2454/93 (GU L 329, pag. 1), che recita:

«1. La prova della conclusione del regime entro il termine indicato nella dichiarazione può essere fornita dall'obbligato principale, con soddisfazione delle autorità doganali, sotto forma di un documento certificato dalle autorità doganali dello Stato membro di destinazione, che comporta l'identificazione delle merci in causa e che documenta che queste sono state presentate all'ufficio di destinazione o, in caso di applicazione dell'articolo 406, presso il destinatario autorizzato.

2. Il regime di transito comunitario è altresì considerato concluso se l'obbligato principale esibisce, con soddisfazione delle autorità doganali, uno dei seguenti documenti:

a) un documento doganale di vincolo a una destinazione doganale compilato in un paese terzo;

b) un documento compilato in un paese terzo, vistato dalle autorità doganali di tale paese, che certifica che le merci sono considerate in libera pratica nel paese terzo in questione.

3. I documenti di cui al paragrafo 2 possono essere sostituiti da copie o fotocopie degli stessi certificate conformi dall'organismo che ha vistato i documenti originali, dalle autorità dei paesi terzi interessati, o dalle autorità di uno degli Stati membri».

La sovrapposizione dei periodi di applicazione è dovuta probabilmente a un errore nella fissazione delle diverse date di entrata in vigore delle modifiche apportate al regolamento di applicazione dal regolamento n. 1192/2008.

6. Il 4 agosto 2006, il 26 settembre 2007 e il 24 gennaio 2008 le autorità doganali dell'ufficio di partenza hanno comunicato alla ricorrente nel procedimento principale di non aver ricevuto l'esemplare di rinvio della dichiarazione e l'hanno invitata a fornire la prova che il regime si fosse concluso. La ricorrente nel procedimento principale ha risposto fornendo alcuni documenti commerciali, come le polizze di carico (bills of lading) predisposte dal vettore, ma nessun documento doganale. Le autorità doganali hanno quindi inviato agli uffici di destinazione alcuni avvisi di ricerca ai sensi dell'articolo 366 del regolamento di applicazione. Detti uffici di destinazione hanno risposto che né le merci né i documenti di accompagnamento erano stati loro presentati.

7. Dal momento che i documenti presentati dalla ricorrente nel procedimento principale non costituivano una prova che il regime di transito si fosse concluso e che, pertanto, era sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale, il 24 maggio 2007, il 1º luglio e il 4 novembre 2008 le autorità doganali olandesi hanno inviato alla ricorrente nel procedimento principale alcune intimazioni di pagamento. Durante il procedimento di reclamo, la ricorrente nel procedimento principale ha prodotto alcuni avvisi di ricevimento delle merci in questione rilasciati dai loro destinatari, ossia le forze armate dell'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU) stanziate a Abidjan (Costa d'Avorio), le forze armate dell'Organizzazione del trattato del Nord Atlantico (NATO) stanziate a Kabul (Afghanistan) e quelle dell'ONU stanziate a Port-au-Prince (Haiti). Le autorità doganali, non essendo soddisfatte da detti nuovi documenti, hanno confermato le intimazioni di pagamento.

8. In seguito al ricorso della ricorrente nel procedimento principale dinanzi al Rechtbank te Haarlem (Tribunale di Haarlem), quest'ultimo ha annullato le decisioni delle autorità doganali, ritenendo che le inosservanze addebitate alla ricorrente nel procedimento principale rientrassero nell'ambito di applicazione dell'articolo 204 del codice doganale, letto in combinato disposto con l'articolo 859, punto 6, del regolamento di applicazione, e non determinavano dunque il sorgere di un'obbligazione doganale. Poiché tale sentenza è stata in seguito annullata in appello dal Gerechtshof te Amsterdam, la ricorrente nel procedimento principale ha presentato un ricorso in cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

9. In tali circostanze, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 203 e 204 del regolamento doganale, in combinato disposto con l'articolo 859 (segnatamente il punto 6) del regolamento di applicazione, debbano essere interpretati nel senso che, quando il regime [di transito] non è concluso, ma sono stati presentati documenti che fanno presumere che le merci abbiano lasciato il territorio doganale dell'Unione europea, detta mancata conclusione non determina il sorgere di un'obbligazione doganale per sottrazione al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale, bensì in linea di principio il sorgere di un'obbligazione doganale in base all'articolo 204 di tale codice.

2) Se l'articolo 859, punto 6, del regolamento di applicazione, debba essere interpretato nel senso che questa disposizione riguarda unicamente l'inadempimento (di uno) degli obblighi connessi alla (ri)esportazione delle merci, definiti agli articoli 182 e 183 del codice doganale, oppure se la frase "senza che vengano espletate le formalità necessarie" debba essere intesa nel senso che tra le "formalità necessarie" sono comprese anche le formalità che devono essere espletate prima della (ri)esportazione al fine della conclusione del regime doganale al quale le merci sono vincolate.

3) In caso di risposta affermativa a quest'ultima questione, se l'articolo 859, terzo trattino, del regolamento di applicazione, debba essere inteso nel senso che la circostanza che non siano espletate le formalità di cui alla seconda questione non osta a che, in una fattispecie come quella in esame – nella quale è stato dimostrato sulla base di documenti che le merci hanno

lasciato il territorio doganale dell'Unione europea in seguito al transito all'interno della medesima –, si possa considerare soddisfatta la condizione secondo cui "a posteriori [sono state] espletate tutte le formalità necessarie per regolarizzare la posizione della merce"».

10. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata depositata presso la cancelleria della Corte il 3 luglio 2014. La ricorrente nel procedimento principale, il governo italiano e il governo olandese nonché la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte. La ricorrente nel procedimento principale, il governo olandese e la Commissione erano rappresentate all'udienza che si è tenuta il 20 maggio 2015.

Analisi

11. Si deve rispondere alle questioni pregiudiziali nell'ordine in cui sono state poste. Devo anzitutto segnalare che, tenuto conto della risposta che suggerisco alla Corte di dare alla prima questione pregiudiziale, analizzerò la seconda e la terza questione unicamente in via subordinata.

Sulla prima questione pregiudiziale

12. Secondo la formulazione medesima dell'articolo 204, paragrafo 1, del codice doganale, quest'ultimo si applica «in casi diversi da quelli di cui all'articolo 203» di tale codice. Si deve quindi rispondere, innanzitutto, alla questione se sia applicabile l'articolo 203 del codice doganale per poi, eventualmente, esaminare l'applicabilità dell'articolo 204 di tale codice [6].

13. Con la sua prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 203 del codice doganale debba essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale per sottrazione al controllo doganale sorge ai sensi di tale articolo, per il fatto che una merce vincolata al regime di transito comunitario esterno lasci il territorio doganale dell'Unione senza essere stata presentata all'ufficio doganale di destinazione di tale transito e senza che il titolare di detto regime sia in grado di produrre documenti doganali rilasciati da un paese terzo, di cui all'articolo 365, paragrafo 3, del regolamento di applicazione.

Osservazione preliminare

14. Va rilevato, preliminarmente, che il giudice del rinvio sembra partire dalla premessa secondo cui, nel procedimento principale, il regime di transito non si è concluso, giacché, da un lato, è pacifico che le merci non sono state presentate ai diversi uffici doganali di destinazione e, dall'altro, non si può ritenere che i documenti prodotti dalla ricorrente nel procedimento principale, segnatamente gli avvisi di ricevimento rilasciati dai destinatari delle merci, ossia le forze armate dell'ONU e della NATO, soddisfacessero i requisiti di cui all'articolo 365, paragrafo 3, del regolamento di applicazione.

15. Tale osservazione mi sembra corretta, in particolare per quanto riguarda la qualificazione dei predetti avvisi di ricevimento. L'articolo 365, paragrafo 3, del regolamento di applicazione costituisce, infatti, una misura di semplificazione del regime di transito doganale, che consente di ritenere che il regime si sia concluso, in assenza di prove provenienti dagli Stati membri, mediante la presentazione dei documenti che attestano l'uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione. Tuttavia, l'arrivo delle merci in un paese terzo dev'essere dimostrato dalle autorità doganali di tale paese. Pertanto, il controllo esercitato dalle autorità doganali dello Stato terzo si sostituisce in un certo modo a quello esercitato dalle autorità doganali degli Stati membri.

6 — V., in tal senso, segnatamente, sentenze Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, punti da 28 a 30), e X (C-480/12, EU:C:2014:329, punti da 31 a 33).

16. L'articolo 365, paragrafo 3, del regolamento di applicazione riguardo a tale aspetto è formale: solo i documenti predisposti dalle autorità doganali dello Stato terzo, ad esclusione di ogni altro documento, consentono di ritenere che il regime di transito si sia concluso. La nuova versione di tale disposizione, contenuta nel nuovo articolo 366, paragrafo 2, del regolamento di applicazione [7] non modifica tale norma, giacché è sempre richiesto l'intervento delle autorità doganali dello Stato terzo nella predisposizione del documento che funge da prova della conclusione del regime di transito. Detta interpretazione restrittiva trova conferma nel «Manuale di transito» della Commissione [8] secondo il quale «[q]uesta prova alternativa può essere unicamente costituita da documenti doganali o dati doganali (ad esempio: una dichiarazione doganale di vincolo delle merci ad un regime doganale), emessi in un paese terzo, che consentono alle autorità competenti del paese di partenza di stabilire che in effetti sono relativi alle merci in questione e che pertanto queste ultime hanno realmente lasciato il territorio delle parti contraenti/della Comunità» [9]. Essa rappresenta l'espressione di una certa fiducia riposta negli atti delle autorità doganali estere, le quali sono in grado di verificare e attestare in modo soddisfacente l'identità delle merci, che le stesse siano intatte (anche per quanto riguarda lo stato degli imballaggi e dei sigilli) nonché conformi ai documenti doganali degli Stati membri.

17. La ricorrente nel procedimento principale sembra suggerire nelle proprie osservazioni scritte che alcuni errori nel funzionamento delle autorità doganali nei paesi di destinazione hanno permesso l'introduzione delle merci in questione nel loro territorio senza controllo doganale e che, per tale motivo, i documenti predisposti dalle forze armate internazionali, destinatarie delle spedizioni, dovrebbero essere considerati anch'essi come aventi la stessa forza probatoria, se non maggiore, dei documenti doganali. Tuttavia, anche supponendo che fosse così, l'articolo 365, paragrafo 3, del regolamento di applicazione non consente di ammettere come prova della conclusione del regime di transito, allo stesso modo dei documenti doganali dello Stato terzo, documenti predisposti dal destinatario della spedizione delle merci, anche se tale destinatario è un ente ufficiale, come le forze armate internazionali [10]. Neppure i privilegi e le immunità di cui godono normalmente tali forze armate possono inficiare tale affermazione, giacché il privilegio doganale consente di importare le merci esenti da dazi doganali, ma non all'insaputa delle autorità doganali.

18. Anche l'argomento della ricorrente nel procedimento principale formulato in udienza, secondo cui le merci in questione sono state presentate agli uffici di destinazione, ma questi ultimi hanno omesso di registrarle o di rilasciare i documenti necessari, dev'essere respinto. Invero, la ricorrente nel procedimento principale è un operatore professionale al quale può richiedersi una maggiore diligenza. Pertanto era suo compito assicurarsi che tutte le formalità necessarie, di cui era perfettamente a conoscenza, fossero adempiute. Ad ogni modo, i giudici nazionali nel procedimento principale considerano provato il fatto che le merci non sono state presentate agli uffici di destinazione.

19. Il giudice del rinvio ha quindi correttamente ritenuto che i documenti presentati dalla ricorrente nel procedimento principale non fossero sufficienti per dimostrare che il regime di transito si era concluso [11].

7 — V. nota 5.

8 — Il documento TAXUD/801/2004, accessibile sul sito internet della Commissione in tutte le lingue ufficiali. Tale manuale ha l'obiettivo di garantire l'applicazione uniforme della normativa doganale in tutta l'Unione europea.

9 — Punto 3.4.2.2, secondo comma, del Manuale di Transito (pag. 276).

10 — Avrebbe potuto essere diversamente solo se tali forze armate avessero avuto come compito quello di supplire alle autorità doganali del paese ospitante. In questo caso, tuttavia, esse agirebbero precisamente in qualità di autorità doganali, e non come destinatarie delle merci.

11 — La Commissione, interrogata su tale questione in udienza, ha altresì confermato di ritenere che il regime di transito in questione nel procedimento principale non si fosse concluso.

Interpretazione dell'articolo 203 del codice doganale

20. Bisogna chiedersi, adesso, se l'uscita dal territorio doganale dell'Unione delle merci vincolate al regime di transito, nelle condizioni di cui al procedimento principale, costituisca una sottrazione al controllo doganale ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale.

21. Il codice doganale non definisce la nozione di «sottrazione al controllo doganale». Il suo articolo 4, punto 13, definisce invece il termine «vigilanza dell'autorità doganale», che deve essere intesa come «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». Tale termine, utilizzato unicamente in alcune occasioni nel regolamento di applicazione, deve, a mio avviso, essere ritenuto equivalente alla nozione di «controllo doganale».

22. Spetta quindi alla Corte definire in concreto la nozione di «sottrazione al controllo doganale». Secondo la formulazione ormai consolidata, tale nozione deve essere intesa nel senso che comprende qualsiasi azione od omissione che ha come risultato di impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto sorveglianza doganale e di effettuare i controlli previsti all'articolo 37, paragrafo 1, del codice doganale [12]. Occorre quindi valutare se i fatti di cui al procedimento principale rientrino in tale definizione.

23. Sebbene sia vero che la Corte, nella sua sentenza Honeywell Aerospace [13], sembra aver ritenuto evidente che la mancata presentazione della merce vincolata al regime di transito all'ufficio di destinazione facesse sorgere l'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale [14], tale causa concerneva tuttavia alcune merci scomparse e la cui sorte era rimasta ignota. A mio avviso occorre accertare se la medesima conclusione si applichi a merci che hanno verosimilmente lasciato il territorio doganale dell'Unione, sviluppare più ampiamente il ragionamento a tal riguardo e verificare se la giurisprudenza recente apporti elementi nuovi.

24. Ai sensi dell'articolo 37, paragrafo 1, del codice doganale «[l]e merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione sono sottoposte (…) a vigilanza doganale. Esse possono essere soggette a controlli doganali». Tali controlli sono espletati, secondo la definizione di cui all'articolo 4, punto 14, del codice 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» soggette al controllo doganale. Tale disposizione ha la stessa finalità di garantire la corretta applicazione della normativa, presente altresì nella definizione di «vigilanza delle autorità doganali» riportata al paragrafo 21 delle presenti conclusioni. Pertanto, anche se i predetti controlli possono avere luogo in qualsiasi momento, la vigilanza doganale deve tuttavia materializzarsi sotto forma di controlli doganali, principalmente in taluni momenti «chiave» ai fini della corretta applicazione della normativa.

25. Per quanto riguarda le merci vincolate al regime di transito esterno, tali momenti chiave sono, in primis, l'inizio e la fine del regime. È tramite l'ispezione, in questi due momenti, delle merci e dei documenti che le accompagnano e il confronto dei dati, che le autorità doganali garantiscono che il regime abbia funzionato e si sia concluso in modo regolare, ossia che la normativa sia stata correttamente applicata. Nel caso del regime di transito, tali controlli sono effettuati presso gli uffici di partenza e di destinazione. Se le merci non sono state presentate all'ufficio di destinazione e l'obbligato principale non ha fornito altre prove della conclusione del regime, come quelle previste all'articolo 365, paragrafo 3, del regolamento di applicazione, allora l'obiettivo dei controlli doganali, e quindi della vigilanza doganale, non è stato conseguito.

12 — V., segnatamente, sentenze D. Wandel (C-66/99, EU:C:2001:69, punto 47), e X (C-480/12, EU:C:2014:329, punto 34).

13 — C-300/03, EU:C:2005:43.

14 — V. punto 20 della sentenza.

26. Così, la mancata presentazione delle merci all'ufficio di destinazione impedisce alle autorità doganali di effettuare il controllo in un momento fondamentale per il funzionamento del regime di transito e costituisce, pertanto, una sottrazione al controllo doganale.

27. La circostanza che tali merci siano state trovate verosimilmente [15] fuori dal territorio doganale dell'Unione non è rilevante, giacché il controllo *doganale* (chiamato del resto anche «vigilanza delle autorità doganali») ha senso unicamente se sono le *autorità doganali* a garantire la sorte delle merci soggette al loro controllo. Affermare che non si è verificata la sottrazione al controllo doganale, in ragione del fatto che il vettore o il destinatario delle merci attesta, senza alcun controllo doganale, che esse hanno lasciato il territorio doganale dell'Unione, sarebbe una contraddizione in termini.

28. Per tale ragione, non posso aderire alla tesi formulata dalla Commissione nelle proprie osservazioni scritte, secondo la quale una sottrazione al controllo doganale nel procedimento principale non avrebbe avuto luogo poiché alle autorità doganali non è stato impedito di effettuare un eventuale controllo mentre le merci in questione si trovavano nel territorio doganale dell'Unione. Ciò che conta, infatti, non è la possibilità teorica di effettuare un controllo in un momento qualunque, ma l'impossibilità di farlo nel momento in cui tale controllo era indispensabile per garantire la corretta applicazione della normativa, ossia nel momento in cui il regime si conclude. Pertanto, diversamente da quanto sostenuto dalla Commissione in udienza, nel caso del regime di transito, il fatto che il regime non si sia concluso correttamente a causa della mancata presentazione della merce all'ufficio di destinazione equivale a una sottrazione di tale merce al controllo doganale.

29. Tale interpretazione non è, a mio avviso, contraddetta dalla sentenza X [16]. Tale sentenza riguarda una situazione del tutto diversa da quella oggetto del procedimento principale, ossia quella di una merce soggetta al regime di transito che è stata presentata all'ufficio di destinazione, ma con un ritardo significativo e non giustificato. La Corte ha statuito in tale sentenza che, in circostanze del genere, la reintroduzione di merci intatte soggette al controllo doganale, eliminando il rischio dell'introduzione di tali merci nel circuito economico dell'Unione senza che le stesse siano state sdoganate, esclude il sorgere di un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale [17].

30. Non può, invece, dedursi dalla sentenza X una norma generale secondo la quale l'applicazione dell'articolo 203 del codice doganale richiede sempre la materializzazione effettiva del rischio dell'introduzione delle merci in questione nel circuito economico. Ad esempio: la sentenza SEK Zollagentur [18], successiva solo di un mese alla sentenza X, nella quale la Corte ha accertato il sorgere dell'obbligazione doganale in ragione della semplice separazione delle merci e dei documenti doganali che le accompagnavano, senza che tali merci avessero lasciato il deposito nel quale erano state poste e, dunque senza che vi fosse il minimo rischio della loro introduzione nel circuito economico.

31. Per quanto concerne la questione se il fatto che le merci abbiano verosimilmente lasciato il territorio doganale dell'Unione non elimini il rischio della loro introduzione nel circuito economico allo stesso modo della loro reintroduzione sotto il controllo doganale, escludendo così l'applicazione dell'articolo 203 del codice doganale, va osservato che una tesi simile è stata già proposta dall'avvocato generale Tizzano nelle sue conclusioni nella causa Hamann International [19]. Orbene, il suo suggerimento non era stato seguito dalla Corte nella sua sentenza [20] sebbene, in tale causa, le autorità

15 — Nel procedimento principale il Rechtbank te Haarlem ha considerato tale fatto come dimostrato e non è mia intenzione rimetterlo in discussione.

16 — C-480/12, EU:C:2014:329.

17 — V. sentenza X (C-480/12, EU:C:2014:329, punto 37).

18 — C-75/13, EU:C:2014:1759.

19 — V. conclusioni dell'avvocato generale Tizzano nella causa Hamann International (C-337/01, EU:C:2003:344, paragrafi da 48 a 62).

20 — V. sentenza Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, punti 31 e 32).

doganali avessero potuto accertare formalmente che le merci erano effettivamente uscite dal territorio dell'Unione [21]. Pertanto, mi sembra che essa potrebbe ancor meno venire accolta nelle circostanze di cui al procedimento principale, in cui l'uscita delle merci da detto territorio è, dal punto di vista del controllo doganale, unicamente un accertamento informale.

32. Infine, non sono convinto dell'affermazione della Commissione, formulata in udienza, secondo cui, nel caso di un'interpretazione opposta, non sussisterebbe alcun rischio che gli operatori omettano regolarmente di presentare le merci destinate alla riesportazione agli uffici di destinazione, giacché sarebbe per loro sempre più facile adempiere le formalità piuttosto che dimostrare l'uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione.

33. In primo luogo, tale affermazione non tiene conto dell'interpretazione dell'articolo 204 del codice doganale. Orbene, anche se la Corte non giungesse alla conclusione che si tratta di una sottrazione al controllo doganale, ciò non pregiudicherebbe la possibilità di affermare che un'obbligazione doganale sia sorta ai sensi del predetto articolo 204 [22].

34. In secondo luogo, anche volendo considerare l'argomento della Commissione in astratto, esso non mi appare fondato. Infatti, se la Corte accertasse, nella presente causa, l'assenza di sottrazione al controllo doganale, tale interpretazione sarebbe vincolante non solo per i giudici nazionali degli Stati membri, ma anche per le loro autorità doganali, che sarebbero quindi obbligate nella prassi ad accettare le varie prove dell'uscita delle merci apportate dagli interessati. Il regime di transito sarebbe così totalmente privo di senso, in ogni caso per quanto riguarda le merci destinate alla riesportazione.

35. Alla luce di quanto precede, suggerisco di rispondere alla prima questione pregiudiziale che l'articolo 203 del codice doganale dev'essere interpretato nel senso che il fatto che una merce vincolata al regime di transito comunitario esterno lasci il territorio doganale dell'Unione senza essere stata presentata all'ufficio doganale di destinazione di tale transito e senza che il titolare di tale regime sia in grado di produrre i documenti doganali rilasciati da uno Stato terzo, di cui all'articolo 365, paragrafo 3, del regolamento di applicazione, determina il sorgere di un'obbligazione doganale per sottrazione al controllo doganale.

Sulla seconda e sulla terza questione pregiudiziale

36. Nel caso in cui la Corte decida di non seguire il mio suggerimento per quanto riguarda la risposta da fornire alla prima questione pregiudiziale, analizzerò altresì la seconda questione. La risposta alla terza questione è strettamente connessa a quella che sarà fornita alla seconda. Affronterò quindi detta terza questione solo brevemente, a fini di completezza.

Sulla seconda questione

37. Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'articolo 859, punto 6, del regolamento di applicazione, letto in combinato disposto con l'articolo 204 del codice doganale, debba essere interpretato nel senso che esso comprende la situazione delle merci vincolate al regime di transito comunitario esterno che hanno lasciato il territorio doganale dell'Unione senza che tale regime si sia concluso.

21 — Nella causa che ha dato origine alla sentenza Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90) le merci avevano lasciato il territorio dell'Unione in conformità con tutte le norme applicabili in materia di esportazione. La sottrazione al controllo doganale era stata accertata in seguito, ossia durante il loro trasporto verso la frontiera.

22 — V. la risposta che suggerisco di fornire alla seconda questione pregiudiziale.

38. Va ricordato che, ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale, l'inadempienza di uno degli obblighi che derivano dall'utilizzazione del regime doganale al quale la merce in questione è vincolata determina il sorgere, in linea di principio, di un'obbligazione doganale relativa a tale merce. Potrebbe essere diversamente alla sola condizione che «si constati che tali inosservanze non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento (…) del regime doganale considerato». L'articolo 859 del regolamento di applicazione precisa tale disposizione del codice doganale, stabilendo un elenco esaustivo delle inosservanze che si ritiene non abbiano alcuna conseguenza sul corretto funzionamento dei vari regimi.

39. L'articolo 859 del regolamento di applicazione dev'essere pertanto interpretato alla luce dell'articolo 204 del codice doganale. È vero che la formulazione categorica del predetto articolo 859 – «si ritiene che non abbiano alcuna conseguenza (…) le seguenti inosservanze» – può, a prima vista, essere ingannevole. Tuttavia, mi sembra evidente che l'articolo 859 del regolamento di applicazione non possa introdurre una norma contraria a quella dell'articolo 204 del codice doganale, rispetto alla quale esso costituisce una disposizione applicativa, né possa modificarlo [23]. Pertanto, se l'articolo 204 del codice doganale riguarda inosservanze che non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento del regime doganale, l'articolo 859 del regolamento di applicazione non può essere interpretato in modo tale da far rientrare nel suo ambito di applicazione inosservanze che hanno siffatte conseguenze.

40. Orbene, come ho spiegato nei paragrafi da 14 a 19 delle presenti conclusioni, un'inosservanza come quella di cui alla presente fattispecie ha indubbiamente conseguenze sul corretto funzionamento del regime di transito, poiché gli impedisce di concludersi correttamente. Tale inosservanza non potrebbe quindi rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 859, punto 6, del regolamento di applicazione, senza violare l'articolo 204 del codice doganale.

41. Nel caso in cui la Corte non seguisse il mio suggerimento per quanto riguarda la risposta da fornire alla prima questione pregiudiziale, suggerirei quindi di rispondere alla seconda questione pregiudiziale che l'articolo 859, punto 6, del regolamento di applicazione, letto in combinato disposto con l'articolo 204 del codice doganale, dev'essere interpretato nel senso che esso non ricomprende la situazione delle merci vincolate al regime di transito comunitario esterno che hanno lasciato il territorio doganale dell'Unione senza che il predetto regime si sia concluso.

Sulla terza questione

42. Con la sua terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 859, terzo trattino, del regolamento di applicazione debba essere interpretato nel senso che la condizione ivi enunciata è soddisfatta quando alcune merci vincolate al regime di transito comunitario esterno abbiano lasciato il territorio doganale dell'Unione senza che tale regime si sia concluso.

43. L'articolo 859 del regolamento di applicazione, oltre all'elenco di inosservanze ricomprese da tale disposizione, ciascuna con le proprie condizioni, contiene nei tre trattini della frase introduttiva le condizioni generali della propria applicabilità. Due di esse riguardano, per così dire, i motivi dell'inosservanza. Si tratta di sapere se l'inosservanza non costituisca un tentativo di sottrazione delle merci al controllo doganale e se essa non sia dovuta alla manifesta negligenza dell'interessato. Se una di tali situazioni è accertata, fatto che spetta ai giudici nazionali verificare, l'inosservanza non può beneficiare dell'esenzione prevista dall'articolo 204 del codice doganale.

23 — V. altresì, in tal senso, sentenza Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, punti 36 e 38).

44. Secondo la condizione posta al terzo trattino dell'articolo 859 del regolamento di applicazione, quest'ultimo si applica unicamente se «a posteriori siano espletate tutte le formalità necessarie per regolarizzare la posizione della merce». Poiché qui la questione è se debba ritenersi che l'inosservanza non abbia avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento del regime in questione, si può trattare solo di una regolarizzazione dal punto di vista di tale regime.

45. Orbene, nella situazione di un'inosservanza che impedisce al regime di concludersi, tale condizione non può essere soddisfatta. Una regolarizzazione di tale situazione avrà luogo, ma attraverso l'accertamento del sorgere dell'obbligazione doganale e della sua riscossione (o, eventualmente, del suo rimborso o sgravio ai sensi dell'articolo 239 del codice doganale), fatto che non costituisce una regolarizzazione ai sensi dell'articolo 859, terzo trattino, del regolamento di applicazione.

46. Pertanto, vista la risposta che suggerisco di dare alla seconda questione pregiudiziale, la risposta alla terza questione può essere unicamente negativa.

Conclusione

47. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, suggerisco alla Corte di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali proposte dallo Hoge Raad der Nederlanden:

L'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, dev'essere interpretato nel senso che il fatto che una merce vincolata al regime di transito comunitario esterno lasci il territorio doganale dell'Unione senza essere stata presentata all'ufficio doganale di destinazione di tale transito e senza che il titolare di tale regime sia in grado di produrre documenti doganali rilasciati da un paese terzo, di cui all'articolo 365, paragrafo 3, del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento (CE) n. 214/2007 della Commissione, del 28 febbraio 2007, determina il sorgere di un'obbligazione doganale per sottrazione al controllo doganale.