Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

18 maggio 2017 *

«Rinvio pregiudiziale — Codice doganale comunitario — Regolamento (CEE) n. 2913/92 — Articoli 94, paragrafo 1, e 96 — Regime del transito comunitario esterno — Responsabilità dell'obbligato principale — Articoli 203, 204 e 206, paragrafo 1 — Nascita dell'obbligazione doganale — Sottrazione al controllo doganale — Inadempimento di uno degli obblighi derivanti dall'utilizzazione di un regime doganale — Distruzione totale o perdita irrimediabile della merce per una causa inerente alla sua stessa natura o per un caso fortuito o di forza maggiore — Articolo 213 — Pagamento in solido dell'obbligazione doganale — Direttiva 2006/112/CE — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Articolo 2, paragrafo 1, e articoli 70 e 71 — Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta — Articoli 201, 202 e 205 — Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta — Constatazione della mancanza di merce da parte dell'ufficio doganale di destinazione — Dispositivo di scarico inferiore del carro cisterna non chiuso correttamente o danneggiato»

Nella causa C-154/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Corte Suprema, sezione del contenzioso amministrativo, Lettonia), con decisione del 9 marzo 2016, pervenuta in cancelleria il 15 marzo 2016, nel procedimento

**«Latvijas Dzelzceļš» VAS**

contro

**Valsts ieņēmumu dienests,**

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da M. Vilaras, presidente di sezione, M. Safjan (relatore) e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo lettone, da G. Bambāne, D. Pelše e I. Kalniņš, in qualità di agenti;

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

* Lingua processuale: il lettone.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 94, paragrafo 1, degli articoli 96, 203, e 204, dell'articolo 206, paragrafo 1, nonché dell'articolo 213 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. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005 (GU 2005, L 117, pag. 13) (in prosieguo: il «codice doganale»), e dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), nonché degli articoli 70, 71, 201, 202 e 205 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra la «**Latvijas Dzelzceļš» VAS** (in prosieguo: la «LDz»), società per azioni di proprietà dello Stato, in qualità di obbligato principale ai sensi del codice doganale, e il Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria, Lettonia) (in prosieguo: il «VID») in ordine al pagamento di un'obbligazione doganale e dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

#### *Codice doganale*

3 Ai sensi dell'articolo 4, punti 9, 10, da 12 a 14, 19 e 21 del codice doganale:

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

(…)

9) obbligazione doganale: l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione (obbligazione doganale all'importazione) (…) applicabili in virtù delle disposizioni comunitarie in vigore ad una determinata merce;

10) dazi all'importazione:

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

(…)

(…)

12) debitore doganale: qualsiasi persona tenuta al pagamento dell'obbligazione doganale;

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;

(…)

19) presentazione in dogana: comunicazione all'autorità doganale, nelle forme prescritte, dell'avvenuto arrivo delle merci nell'ufficio doganale o in qualsiasi altro luogo designato o autorizzato dall'autorità doganale;

(…)

21) titolare del regime: la persona per conto della quale è stata fatta la dichiarazione in dogana o la persona alla quale sono stati trasferiti i diritti e gli obblighi della persona di cui sopra relativi ad un regime doganale».

4 L'articolo 37 di detto codice prevede quanto segue:

«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 38, paragrafo 1, lettera a), di detto codice enuncia quanto segue:

«Le merci introdotte nel territorio doganale della Comunità devono essere condotte senza indugio dalla persona che ha proceduto a tale introduzione, seguendo, se del caso, la via permessa dall'autorità doganale e conformemente alle modalità da questa stabilite:

a) all'ufficio doganale designato dall'autorità doganale o in altro luogo designato o autorizzato da detta autorità».

6 L'articolo 40 dello stesso codice è così formulato:

«Le merci che entrano nel territorio doganale della Comunità sono presentate in dogana dalla persona che le introduce in tale territorio o, se del caso, dalla persona che assume la responsabilità del trasporto delle merci ad introduzione avvenuta (…)».

7 L'articolo 59, paragrafo 2, del codice doganale così dispone:

«Le merci comunitarie dichiarate per il regime dell'esportazione, del perfezionamento passivo, del transito o del deposito doganale sono poste sotto vigilanza doganale all'atto dell'accettazione della dichiarazione in dogana fino a quando escano [dal] territorio doganale della Comunità o siano distrutte o fino a quando la dichiarazione in dogana sia invalidata».

8 L'articolo 91, paragrafo 1, lettera a), di tale codice prevede quanto segue:

«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».

9 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».

10 L'articolo 94, paragrafo 1, del medesimo codice così recita:

«L'obbligato principale è tenuto a prestare una garanzia per assicurare il pagamento dell'obbligazione doganale e delle altre imposte che possono essere dovute sulla merce».

11 Ai sensi dell'articolo 96 del codice doganale:

«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».

12 L'articolo 202, paragrafo 1, lettera a), di detto codice così recita:

«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 (…)

(…)».

13 L'articolo 203 del medesimo 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 della merce in custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale al quale la merce è stata vincolata».

14 Ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale:

«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 (…)

(…)

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».

15 L'articolo 206, paragrafo 1, di tale codice dispone quanto segue:

«In deroga agli articoli 202 e 204, paragrafo 1, lettera a), si ritiene che non sorga alcuna obbligazione doganale nei confronti di una data merce quando l'interessato fornisca la prova che l'inadempienza degli obblighi risultanti:

— dagli articoli da 38 a 41 e dall'articolo 177, secondo trattino, oppure

— dalla permanenza della merce considerata in custodia temporanea, oppure

— dall'utilizzazione del regime doganale cui la merce è stata vincolata,

è dovuta alla distruzione totale o alla perdita irrimediabile della merce per una causa inerente alla sua stessa natura o per un caso fortuito o di forza maggiore ovvero con l'autorizzazione dell'autorità doganale.

Ai sensi del presente paragrafo, una merce è irrimediabilmente persa quando sia inutilizzabile per chiunque».

16 Ai sensi dell'articolo 213 di detto codice:

«Quando per una medesima obbligazione doganale esistono più debitori, essi sono tenuti al pagamento dell'obbligazione in solido».

***Regolamento (CEE) n. 2454/93***

17 L'articolo 360, paragrafo 1, 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. 414/2009 della Commissione, del 30 aprile 2009 (GU 2009, L 125, pag. 6), prevede quanto segue:

«Il trasportatore è tenuto ad annotare il documento d'accompagnamento transito – documento d'accompagnamento transito/sicurezza e a presentarlo con la spedizione alle autorità doganali dello Stato membro sul cui territorio si trova il mezzo di trasporto, nei casi seguenti:

(…)

e) quando, a seguito di incidenti o di altri avvenimenti, l'obbligato principale o il trasportatore non è in grado di far fronte ai propri impegni».

***Direttiva IVA***

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

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(…)

d) le importazioni di beni».

19 L'articolo 60 di tale direttiva stabilisce quanto segue:

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

20 L'articolo 61, primo comma, della suddetta direttiva così dispone:

«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».

21 Ai sensi dell'articolo 70 della medesima direttiva:

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

22 L'articolo 71 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«1. Quando i beni sono vincolati, al momento della loro entrata nella Comunità, (…) 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».

23 Ai sensi dell'articolo 201 di tale direttiva:

«All'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debitrici dallo Stato membro d'importazione».

24 L'articolo 202 della direttiva in parola prevede quanto segue:

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

25 L'articolo 205 della medesima direttiva è formulato nel modo seguente:

«Nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA».

### *Diritto lettone*

26 L'articolo 2, paragrafo 2.[2], della likums par pievienotās vērtības nodokli (legge sull'IVA), del 9 marzo 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, n. 49), in vigore fino al 31 dicembre 2012, prevedeva quanto segue:

«L'imposta è applicabile a tutte le importazioni di merci, salvo quanto diversamente disposto dalla presente legge».

27 L'articolo 12, paragrafo 2, di tale legge era così formulato:

«Nel caso di importazione di merci, l'imposta è dovuta da chiunque immetta le merci in libera pratica. L'imposta sulle merci importate è esigibile dal momento in cui lo sono i dazi doganali (…)».

## Procedimento principale e questioni pregiudiziali

28 Dalla decisione di rinvio risulta che, il 25 febbraio 2011, la LDz, agendo in qualità di obbligato principale, ha vincolato un gruppo di carri cisterna al regime del transito comunitario esterno, ai sensi dell'articolo 91 del codice doganale, presentando una lettera di vettura ferroviaria. La merce in transito, solvente, doveva essere portata dal suo trasportatore, Baltijas Tranzīta Serviss, all'ufficio doganale di destinazione, nella fattispecie il posto di controllo doganale del porto di Ventspils (Lettonia).

29 Durante il trasporto di tale merce nel territorio lettone, in uno di tali carri cisterna è stata constatata una perdita dal dispositivo di scarico inferiore. Il 28 febbraio e il 1º marzo 2011 sono stati redatti verbali standard, ossia un verbale di controllo e un verbale di accertamento dello stato tecnico di tale carro cisterna, relativi ai difetti della cisterna di cui trattasi e ai provvedimenti adottati per evitare il guasto. Il 1º marzo 2011 è stato inoltre riportato in un verbale di constatazione del guasto che nella cisterna di cui trattasi mancavano 2 448 chilogrammi (kg) di merce.

30 Il 10 marzo 2011 l'ufficio doganale di destinazione ha constatato la mancanza di 2 448 kg di merce dovuta al fatto che il dispositivo di scarico inferiore di uno dei carri cisterna di cui trattasi non era stato chiuso correttamente o era stato danneggiato. Dal momento che non era stato presentato all'ufficio doganale di destinazione un documento relativo alla presentazione della merce mancante e alla regolare conclusione del regime del transito comunitario esterno e, in assenza di prove che la mancanza di merce era imputabile allo spedizioniere, il VID ha adottato una decisione con cui ha calcolato l'obbligazione doganale della LDz per un importo di 63,26 lats lettoni (LVL) (circa EUR 90,01) e il debito IVA di tale società per un importo di LVL 228,02 (circa EUR 324,44). La LDz ha impugnato tale decisione. Il direttore generale del VID ha confermato quest'ultima con una decisione del 16 settembre 2011.

31 La LDz ha quindi presentato ricorso all'administratīvā rajona tiesa (tribunale amministrativo distrettuale, Lettonia) nel quale chiedeva l'annullamento di quest'ultima decisione, rilevando che, nel caso di specie, più persone potevano essere debitrici in solido dell'obbligazione doganale di cui trattasi, segnatamente le persone responsabili dell'esecuzione tecnica del trasporto e della corretta redazione del verbale di constatazione del guasto. Inoltre, la LDz ha affermato che il VID non aveva tenuto conto del fatto che la mancanza di merce constatata era dovuta alla distruzione totale o alla perdita irrimediabile della merce di cui trattasi per una causa inerente alla sua stessa natura o per un caso fortuito o di forza maggiore.

32 Con sentenza del 6 agosto 2013, detto giudice ha respinto il ricorso della LDz.

33 Con sentenza dell'8 dicembre 2014, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia) ha respinto l'appello proposto dalla LDz avverso la sentenza di primo grado.

34 Nell'ambito dell'esame del ricorso per cassazione proposto dalla LDz, l'Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Corte Suprema, sezione del contenzioso amministrativo, Lettonia), anzitutto, ha espresso dubbi riguardo alla questione se il VID e i giudici di grado inferiore abbiano correttamente applicato, nel caso di specie, l'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, relativo alla sottrazione di una merce al controllo doganale. Tale giudice afferma a tal riguardo, da un lato, che il VID considera che il punto 2.2 del «Manuale sul transito» della direzione generale «Fiscalità e unione doganale» della Commissione (documento di lavoro Taxud/2033/2008-LV Rev. 4), del 15 settembre 2009, si applica in tutti i casi in cui l'ufficio doganale di destinazione accerta la mancanza di merce, mentre, dall'altro lato, la LDz evidenzia le constatazioni che accertano, nella fattispecie, una perdita del solvente dalla cisterna interessata per un motivo di natura tecnica e indicano le azioni dirette a riparare tale guasto.

35 In tale contesto, il giudice del rinvio si chiede se, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, non si debba piuttosto applicare l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, in combinato disposto con la deroga di cui all'articolo 206, paragrafo 1, di tale codice, consentendo in tal modo di non calcolare l'obbligazione doganale all'importazione se la distruzione totale della merce, che esclude l'ingresso di quest'ultima nel circuito economico dell'Unione europea, fosse provata.

36 Tale giudice ricorda poi che la questione dell'esenzione dal pagamento dei dazi all'importazione è collegata a quella dell'esenzione dall'IVA. A tal riguardo, egli muove dal principio secondo il quale, dal momento che l'applicazione del codice doganale non imporrebbe il calcolo dei dazi doganali

all'importazione per le merci che sono state distrutte mentre erano vincolate al regime del transito comunitario esterno, e che, pertanto, non hanno potuto essere immesse nel circuito economico dell'Unione, neppure l'IVA dovrebbe essere pagata.

37 Infine, detto giudice osserva che, benché emerga con sufficiente chiarezza dagli articoli 94, paragrafo 1, e 96, paragrafo 1, del codice doganale che l'obbligato principale risponde in quanto tale del pagamento dell'obbligazione doganale e sebbene la Corte abbia sottolineato, nella sua giurisprudenza, l'importanza della responsabilità dell'obbligato principale nell'ambito della tutela degli interessi finanziari dell'Unione e degli Stati membri, permarrebbero interrogativi riguardo alla portata delle disposizioni del codice doganale che prevedono la responsabilità di altre persone, per quanto riguarda sia l'esecuzione degli obblighi derivanti dal regime del transito comunitario esterno che il pagamento dell'obbligazione doganale. Infatti, sia in forza dell'articolo 203 di tale codice che in applicazione dell'articolo 204 dello stesso, la cerchia di persone che potrebbero essere ritenute responsabili della perdita di cui trattasi potrebbe estendersi oltre il solo obbligato principale.

38 In tali circostanze, l'Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Corte suprema, sezione del contenzioso amministrativo), ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 203, paragrafo 1, del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che è applicabile qualora nell'ufficio doganale di destinazione del regime del transito esterno non si presenti il volume totale della merce, anche nel caso in cui si dimostri adeguatamente la distruzione della merce e la sua perdita irrimediabile.

2) Qualora alla prima questione debba essere data risposta negativa, se la dimostrazione adeguata della distruzione delle merci e, conseguentemente, la circostanza dell'esclusione dell'ingresso delle merci nel circuito economico dello Stato membro, possa giustificare l'applicazione degli articoli 204, paragrafo 1, lettera a), e 206 del [codice doganale], non includendo nel calcolo dell'obbligazione doganale la quantità di merce distrutta al momento del transito comunitario esterno.

3) Qualora gli articoli 203, paragrafo 1, 204, paragrafo 1, lettera a), e 206 del [codice doganale] possano essere interpretati nel senso che sono liquidati i dazi doganali all'importazione per la quantità di merce distrutta al momento del transito esterno, se gli articoli 2, paragrafo 1, lettera d), 70 e 71 della [direttiva IVA] possano essere interpretati nel senso che, insieme ai dazi all'importazione, debba essere pertanto corrisposta anche l'[IVA], sebbene l'effettivo ingresso delle merci nel circuito economico dello Stato membro sia escluso.

4) Se l'articolo 96 del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che l'obbligato principale è sempre responsabile del pagamento di detta obbligazione doganale, che sorge nel regime del transito comunitario esterno, indipendentemente dal fatto che lo spedizioniere abbia adempiuto gli obblighi a lui incombenti in virtù del suddetto articolo 96, paragrafo 2, di detto [codice].

5) Se gli articoli 94, paragrafo 1, 96, paragrafo 1, e 213 del [codice doganale] debbano essere interpretati nel senso che l'amministrazione doganale dello Stato membro ha l'obbligo di dichiarare responsabili in solido tutte le persone che, nel caso concreto, possono essere ritenute responsabili dell'obbligazione doganale insieme all'obbligato principale, ai sensi delle norme [di tale codice].

6) Qualora alla questione precedente debba essere data risposta affermativa e le leggi dello Stato membro vincolino l'obbligo di pagamento dell'[IVA] per l'importazione di merci, in generale, al procedimento con il quale si consente l'uscita delle merci in regime di libera pratica, se gli articoli 201, 202 e 205 della [direttiva IVA] debbano essere interpretati nel senso che lo Stato

membro ha l'obbligo di dichiarare responsabili in solido del pagamento dell'[IVA] tutte le persone che, nel caso concreto, possono essere ritenute responsabili dell'obbligazione doganale ai sensi delle norme del [codice doganale].

7) Qualora alla quinta e/o alla sesta questione debba essere data risposta affermativa, se gli articoli 96, paragrafo 1, e 213 del [codice doganale] e gli articoli 201, 202 e 205 della [direttiva IVA] possano essere interpretati nel senso che, nel caso in cui la dogana dello Stato membro, a causa di un errore, non abbia applicato ad alcuna delle persone responsabili insieme all'obbligato principale la responsabilità in solido per l'obbligazione doganale, questa sola circostanza possa legittimare l'esonero dell'obbligato principale dalla responsabilità per l'obbligazione doganale».

## Sulle questioni pregiudiziali

### *Sulla prima questione*

39 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che tale disposizione si applica nel caso in cui il volume totale della merce vincolata al regime del transito comunitario esterno non è stato presentato all'ufficio doganale di destinazione previsto nell'ambito di tale regime a causa della distruzione totale o della perdita irrimediabile, adeguatamente dimostrata, di una parte di tale merce.

40 A tal riguardo, si deve ricordare che, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, l'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione.

41 Conformemente alla giurisprudenza della Corte, la nozione di «sottrazione al controllo doganale», di cui all'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, 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, di tale codice (sentenze del 1º febbraio 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punto 47, nonché del 12 giugno 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

42 Pertanto, costituisce una sottrazione di una merce alla vigilanza doganale, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, di detto codice, qualsiasi ritiro, non autorizzato dall'autorità doganale competente, di una merce sottoposta alla vigilanza doganale dal luogo di custodia autorizzato, non intenzionale o intenzionale, come un furto (v., in tal senso, sentenze del 1º febbraio 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punti 48 e 50; del 12 febbraio 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punto 36, nonché dell'11 luglio 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punti 30 e 33). Del pari, la Corte ha dichiarato che una merce posta in custodia temporanea deve considerarsi sottratta al controllo doganale se essa è dichiarata in regime di transito comunitario esterno, ma non lascia il deposito e non è presentata all'ufficio doganale di destinazione, mentre i documenti di transito sono presentati a quest'ultimo (sentenza del 12 giugno 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, punto 33).

43 Nella fattispecie, risulta della decisione di rinvio che l'ufficio doganale di destinazione ha constatato la mancanza di 2 448 kg di merce, ossia del solvente, dovuta al fatto che il dispositivo di scarico inferiore del carro cisterna di cui trattasi non era stato chiuso correttamente o era stato danneggiato. A tal riguardo, secondo il giudice del rinvio, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) non ha precisato le circostanze di tale perdita di merce.

44 In ogni caso, il giudice del rinvio muove dall'ipotesi di una distruzione totale o di una perdita irrimediabile della merce.

45 A tal riguardo, conformemente all'articolo 37, paragrafo 1, del codice doganale, una merce sottoposta a vigilanza doganale può essere soggetta a controlli doganali.

46 Controlli siffatti sono diretti in particolare, conformemente all'articolo 4, punto 14, di tale codice, a garantire la corretta applicazione della legislazione doganale e possono comprendere, tra l'altro, la verifica delle merci, della dichiarazione, dell'esistenza e dell'autenticità dei documenti nonché il controllo dei mezzi di trasporto.

47 Orbene, conformemente alla giurisprudenza della Corte citata ai punti 41 e 42 della presente sentenza, la scomparsa di una parte della merce vincolata al regime del transito comunitario esterno può, in linea di principio, costituire una sottrazione di quest'ultima al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, di detto codice, dato che, in una fattispecie di tal genere, le autorità doganali sono effettivamente impossibilitate ad accedere a tale parte della merce e ad effettuare i controlli di cui all'articolo 37, paragrafo 1, del medesimo codice.

48 Tuttavia, l'applicazione dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale è giustificata quando la scomparsa della merce presenta un rischio che la stessa sia immessa, senza essere sdoganata, nel circuito economico dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 20 gennaio 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, punto 20, nonché del 15 maggio 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, punti 35 e 36).

49 Orbene, tali ipotesi non ricorre nel caso della scomparsa di una merce dovuta alla sua distruzione totale o alla sua perdita irrimediabile, definita, quest'ultima, ai sensi dell'articolo 206, paragrafo 1, secondo comma, del codice doganale, come l'impossibilità per chiunque di utilizzare la merce, in caso di perdita di un liquido, quale il solvente del procedimento principale, da una cisterna durante il trasporto dello stesso. Infatti, una merce non più esistente o inutilizzabile da chiunque non può, per questo solo motivo, essere immessa nel circuito economico dell'Unione.

50 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale deve essere interpretato nel senso che tale disposizione non si applica nel caso in cui il volume totale della merce vincolata al regime del transito comunitario esterno non sia stato presentato all'ufficio doganale di destinazione previsto nell'ambito di tale regime, a causa della distruzione totale o della perdita irrimediabile, adeguatamente dimostrata, di una parte di tale merce.

### *Sulla seconda questione*

51 Con la seconda questione, sollevata in caso di risposta negativa alla prima, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 204, paragrafo 1, lettera a), e 206 del codice doganale debbano essere interpretati nel senso che tali disposizioni trovano applicazione nel caso in cui il volume totale della merce vincolata al regime del transito comunitario esterno non sia stato presentato all'ufficio doganale di destinazione previsto nell'ambito di tale regime a causa della distruzione totale o della perdita irrimediabile, adeguatamente dimostrata, di una parte di tale merce.

52 A tal riguardo, va osservato, in via preliminare, che gli articoli 203 e 204 del codice doganale hanno ambiti di applicazione distinti. Risulta dal testo dell'articolo 204 di tale codice che detto articolo può trovare applicazione soltanto nei casi che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 203 di detto codice, la cui applicabilità ai fatti di cui trattasi è esaminata per prima (sentenze del 12 febbraio 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punti da 28 a 30, nonché del 29 ottobre 2015, B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, punti da 25 a 27).

53 Orbene, conformemente alla risposta fornita alla prima questione, poiché l'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, non è applicabile nel caso di specie occorre verificare se la situazione oggetto del procedimento principale rientri nell'ambito dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), di tale codice.

54 Ai sensi di quest'ultima disposizione, l'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito all'inadempienza, in casi diversi da quelli di cui all'articolo 203 del codice doganale, di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata.

55 Per quanto riguarda il regime del transito comunitario esterno, rientra in tali obblighi, in forza dell'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), di tale codice, in particolare la presentazione in dogana, all'ufficio doganale di destinazione, di una merce intatta.

56 Occorre constatare, a tal riguardo, che in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, la presentazione all'ufficio doganale di destinazione di un volume di merce inferiore a quello dichiarato con il regime del transito comunitario esterno all'ufficio doganale di partenza, a seguito della distruzione totale o della perdita di una parte di quest'ultima, non può essere considerata come presentazione di una merce intatta, ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), di detto codice.

57 Ne consegue che una tale presentazione deve essere qualificata, ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del medesimo codice, come inadempienza di uno degli obblighi collegati al regime del transito comunitario esterno, con conseguente insorgenza, in linea di principio, dell'obbligazione doganale all'importazione per la parte della merce che non è stata presentata all'ufficio doganale di destinazione.

58 Tuttavia, occorre osservare che l'articolo 206, paragrafo 1, del codice doganale prevede che, in deroga all'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), di tale codice, si ritiene che non sorga alcuna obbligazione doganale nei confronti di una data merce quando l'interessato fornisca la prova che l'inadempienza degli obblighi risultanti dall'utilizzazione del regime doganale cui la merce è stata vincolata è dovuta alla distruzione totale o alla perdita irrimediabile della merce per una causa inerente alla sua stessa natura o per un caso fortuito o di forza maggiore.

59 Di conseguenza, occorre verificare se la perdita di un liquido, come un solvente, da una cisterna, dovuta al fatto che il dispositivo di scarico inferiore del carro cisterna non era stato chiuso correttamente o era stato danneggiato, possa essere qualificata come caso fortuito o di forza maggiore.

60 A tal riguardo, occorre ricordare la costante giurisprudenza della Corte secondo la quale non avendo la nozione di «forza maggiore» il medesimo contenuto nei diversi settori d'applicazione del diritto dell'Unione, il suo significato dev'essere determinato in funzione del contesto giuridico nel quale è destinata a produrre i suoi effetti (sentenze del 18 dicembre 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punto 25, nonché del 14 giugno 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punto 26).

61 Nel contesto della normativa doganale, le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito» sono entrambe caratterizzate da un elemento oggettivo, relativo all'esistenza di circostanze anomale ed estranee all'operatore, e un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (v., in tal senso, sentenze del 18 dicembre 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punto 24; del 14 giugno 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punto 28; ordinanza del 21 settembre 2012, Noscira/UAMI, C-69/12 P, non pubblicata, EU:C:2012:589, punto 39; ordinanza del presidente della Corte del 30 settembre 2014, Faktor B. i W. Gęsina/Commissione, C-138/14 P, non pubblicata, EU:C:2014:2256, punto 19, nonché sentenza del 4 febbraio 2016, C & J Clark International e Puma, C-659/13 e C-34/14, EU:C:2016:74, punto 192).

62 Inoltre, dato che l'articolo 206, paragrafo 1, del codice doganale costituisce una deroga al disposto dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), dello stesso, le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito», ai sensi della prima di tali disposizioni, devono essere interpretate restrittivamente (v., per analogia, sentenze del 14 giugno 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punto 24; del 4 febbraio 2016, C & J Clark International e Puma, C-659/13 e C-34/14, EU:C:2016:74, punti 190 e 191, nonché del 25 gennaio 2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, punto 56).

63 Orbene, alla luce dei criteri enunciati al punto 61 della presente sentenza, si deve necessariamente constatare che una perdita di solvente, come quella oggetto del procedimento principale, nel caso in cui sia stata provocata dalla chiusura scorretta di un dispositivo di scarico, deve essere considerata non già come una circostanza anomala o estranea all'operatore attivo nell'ambito del trasporto delle sostanze liquide, bensì come la conseguenza di una violazione del dovere di diligenza normalmente richiesta nell'ambito dell'attività di tale operatore, cosicché né l'elemento oggettivo né quello soggettivo, che caratterizzano le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito», di cui al suddetto punto, sussistono nel caso di specie.

64 Quanto all'ipotesi del danneggiamento di un dispositivo di scarico, non si può escludere che tale circostanza possa soddisfare i criteri indicati al punto 61 della presente sentenza ove risulti anomala e estranea a un tale operatore e qualora le sue conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso. Tuttavia, spetta al giudice nazionale verificare se tali criteri siano soddisfatti. Nell'ambito di tale verifica, detto giudice deve in particolare prendere in considerazione il rispetto, da parte degli operatori come l'obbligato principale e lo spedizioniere, delle norme e dei requisiti in vigore relativamente allo stato tecnico delle cisterne e alla sicurezza del trasporto di sostanze liquidi quali un solvente.

65 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale deve essere interpretato nel senso che, quando il volume totale della merce vincolata al regime del transito comunitario esterno non è stato presentato all'ufficio doganale di destinazione previsto nell'ambito di tale regime a causa della distruzione totale o della perdita irrimediabile, adeguatamente dimostrata, di una parte di tale merce, detta situazione, che costituisce inadempienza di uno degli obblighi collegati a tale regime, ossia quello di presentare una merce intatta all'ufficio doganale di destinazione, fa sorgere, in linea di principio, un'obbligazione doganale all'importazione per la parte della merce che non è stata presentata a tale ufficio. Spetta al giudice nazionale verificare se una circostanza quale il danneggiamento di un dispositivo di scarico soddisfi, nel caso di specie, i criteri che caratterizzano le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito», ai sensi dell'articolo 206, paragrafo 1, del codice doganale, ossia se risulti anomala per un operatore attivo nell'ambito del trasporto delle sostanze liquide e estranea a quest'ultimo, e se le sue conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso. Nell'ambito di tale verifica, detto giudice deve in particolare prendere in considerazione il rispetto, da parte degli operatori come l'obbligato principale e lo spedizioniere, delle norme e dei requisiti in vigore relativamente allo stato tecnico delle cisterne e alla sicurezza del trasporto di sostanze liquidi quali un solvente.

### *Sulla terza questione*

66 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), così come gli articoli 70 e 71 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che l'IVA è dovuta per la parte totalmente distrutta o irrimediabilmente persa di una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno.

67 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le importazioni di beni. L'articolo 70 della direttiva IVA stabilisce il principio per cui il fatto generatore si verifica, e l'IVA diventa esigibile, nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni. Così, l'articolo 71,

paragrafo 1, di tale direttiva prevede, al primo comma, che, quando i beni sono vincolati, sin dalla loro entrata nell'Unione, al regime del transito comunitario esterno, il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA si verifichino soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tale regime (v., in tal senso, sentenza dell'11 luglio 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punto 40).

68 Da tali disposizioni risulta che la distruzione totale o la perdita irrimediabile di una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno possono far sorgere il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA soltanto quando possono essere assimilate allo svincolo di una tale merce da detto regime.

69 A tal riguardo, si deve osservare che l'IVA, essendo per sua natura un'imposta sul consumo, si applica ai beni e ai servizi che entrano nel circuito economico dell'Unione e possono essere oggetto di consumo (v., in tal senso, sentenze del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 35, nonché del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, punto 65).

70 Pertanto, lo svincolo di una merce dal regime del transito comunitario esterno, che fa sorgere il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA, deve essere inteso come finalizzato all'immissione di tale merce nel circuito economico dell'Unione, il che è escluso nel caso di una merce inesistente o inutilizzabile per chiunque (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punti 93 e 96).

71 Di conseguenza, una merce totalmente distrutta o irrimediabilmente persa mentre era vincolata al regime del transito comunitario esterno, poiché non può essere ammessa nel circuito economico dell'Unione e, pertanto, svincolata da tale regime, non può essere considerata «importata», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, né può essere assoggettata all'IVA a tale titolo.

72 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, si deve rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), nonché gli articoli 70 e 71 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che l'IVA non è dovuta per la parte totalmente distrutta o irrimediabilmente persa di una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno.

### *Sulla quarta questione*

73 Con la quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il combinato disposto dell'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che l'obbligato principale è responsabile del pagamento dell'obbligazione doganale sorta nei confronti di una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno, anche se lo spedizioniere non ha adempiuto le obbligazioni a lui incombenti in virtù dell'articolo 96, paragrafo 2, di tale codice, segnatamente quella di presentare tale merce intatta all'ufficio doganale di destinazione, nel termine fissato.

74 Conformemente al combinato disposto dell'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), di detto codice, fa sorgere un'obbligazione doganale all'importazione il fatto di non presentare intatta in dogana, all'ufficio doganale di destinazione, una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno. Ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 3, del medesimo codice, il debitore dell'obbligazione doganale è la persona tenuta ad adempiere agli obblighi che derivano dall'utilizzazione di tale regime.

75 Così, ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, del codice doganale, l'obbligato principale è tenuto a presentare in dogana detta merce intatta all'ufficio doganale di destinazione. A termini dell'articolo 96, paragrafo 2, di tale codice, fatti salvi gli obblighi dell'obbligato principale, lo spedizioniere di detta merce è parimenti tenuto a presentarla intatta all'ufficio doganale di destinazione.

76 A tal riguardo, la Corte ha già dichiarato che l'articolo 204 di detto codice è finalizzato a garantire un'applicazione corretta della normativa doganale. Infatti, in forza dell'articolo 96, paragrafo 1, e dell'articolo 204, paragrafo 1, del medesimo codice, l'obbligato principale, nella sua veste di titolare del regime del transito comunitario esterno, è debitore dell'importo dell'obbligazione doganale scaturente dalla mancata osservanza delle disposizioni relative a tale regime. La responsabilità così attribuita all'obbligato principale mira a garantire un'applicazione diligente ed uniforme delle disposizioni relative a tale regime e il buon svolgimento delle operazioni di transito a beneficio della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea e dei suoi Stati membri (sentenza del 15 luglio 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

77 Del pari, tale responsabilità è indipendente dalla buona fede dell'obbligato principale e dal fatto che l'infrazione al regime di transito comunitario esterno derivi da un fatto al quale egli è estraneo (v., in tal senso, sentenza del 3 aprile 2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

78 Inoltre, detta responsabilità non è rimessa in discussione dal fatto che essa si estende, in forza dell'articolo 96, paragrafo 2, del codice doganale, anche ad altre persone, quali lo spedizioniere di una merce, dal momento che le disposizioni di tale codice relative al regime del transito comunitario esterno non prevedono alcun esonero a tale titolo in favore dell'obbligato principale. Infatti, dal testo dell'articolo 96, paragrafo 2, di detto codice risulta che l'obbligo dello spedizioniere di una merce di presentarla intatta all'ufficio doganale di destinazione permane «[f]atti salvi gli obblighi dell'obbligato principale» al riguardo.

79 Ne consegue che l'obbligato principale è responsabile del pagamento dell'obbligazione doganale sorta nei confronti di una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno, anche se lo spedizioniere non ha adempiuto le obbligazioni a lui incombenti in virtù dell'articolo 96, paragrafo 2, del medesimo codice.

80 Ciò detto, tale conclusione non implica necessariamente che l'obbligato principale sia l'unico responsabile del pagamento di tale obbligazione doganale.

81 Infatti, come emerge dai punti 74 e 75 della presente sentenza, anche lo spedizioniere, se è venuto meno al suo obbligo di presentare intatta una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno all'ufficio doganale di destinazione, deve, pertanto, essere considerato debitore dell'obbligazione doganale, con la conseguenza che, in virtù dell'articolo 213 del codice doganale, è tenuto in solido, insieme all'obbligato principale, al pagamento di tale obbligazione.

82 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, si deve rispondere alla quarta questione dichiarando che il combinato disposto dell'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, del codice doganale deve essere interpretato nel senso che l'obbligato principale è responsabile del pagamento dell'obbligazione doganale sorta relativamente a una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno, anche se lo spedizioniere non ha adempiuto le obbligazioni a lui incombenti in virtù dell'articolo 96, paragrafo 2, di tale codice, segnatamente quella di presentare tale merce intatta all'ufficio doganale di destinazione, nel termine fissato.

### *Sulla quinta questione*

83 Con la quinta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 2, l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, nonché l'articolo 213 del codice doganale debbano essere interpretati nel senso che l'autorità doganale di uno Stato membro ha l'obbligo di attivare la responsabilità solidale dello spedizioniere che, parallelamente all'obbligato principale, deve essere considerato responsabile dell'obbligazione doganale.

84 A tal riguardo, occorre osservare che l'articolo 213 del codice doganale sancisce il principio di solidarietà in caso di pluralità di debitori per una stessa obbligazione doganale, senza che una regola più precisa relativa all'attuazione di tale solidarietà sia prevista in altre disposizioni di tale codice né nelle disposizioni di applicazione di quest'ultimo (v., in tal senso, sentenza del 17 febbraio 2011, Berel e a., C-78/10, EU:C:2011:93, punti 42 e 43).

85 Orbene, dalla natura stessa della responsabilità solidale risulta che ciascun debitore è responsabile del pagamento dell'importo totale dell'obbligazione e che il creditore resta in linea di principio libero di esigere il pagamento di tale obbligazione da uno o da più debitori di sua scelta.

86 Come risulta dai punti da 76 a 79 e 82 della presente sentenza, in virtù dell'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, del codice doganale, l'obbligato principale è responsabile del pagamento dell'obbligazione doganale sorta nei confronti di una merce vincolata al regime di transito comunitario esterno, anche se lo spedizioniere non ha adempiuto le obbligazioni a lui incombenti in virtù dell'articolo 96, paragrafo 2, del medesimo codice.

87 Ne consegue che il codice doganale, sancendo tale responsabilità oggettiva dell'obbligato principale, istituisce un meccanismo giuridico di base che facilita, segnatamente, il buon svolgimento delle operazioni di transito a beneficio della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea e dei suoi Stati membri (sentenza del 15 luglio 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

88 A tal riguardo, la Corte ha precisato che il meccanismo della solidarietà previsto all'articolo 213 di tale codice costituisce uno strumento giuridico supplementare messo a disposizione delle autorità nazionali al fine di rafforzare l'efficacia della loro azione in materia di recupero dell'obbligazione doganale e di tutela delle risorse proprie dell'Unione (sentenza del 17 febbraio 2011, Berel e a., C-78/10, EU:C:2011:93, punto 48).

89 Di conseguenza, occorre constatare che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, l'autorità doganale di uno Stato membro è, certamente, tenuta ad attivare la responsabilità dell'obbligato principale. Tuttavia, dalla natura del meccanismo di solidarietà di cui al punto 85 della presente sentenza scaturisce che tale autorità ha la facoltà, ma non l'obbligo, di attivare la responsabilità solidale dello spedizioniere.

90 Occorre precisare a tal proposito che il fatto che l'autorità doganale di uno Stato membro non chieda allo spedizioniere, a titolo di tale responsabilità solidale, di pagare l'obbligazione doganale non pregiudica in alcun modo il diritto dell'obbligato principale di avviare un'azione di regresso contro lo spedizioniere.

91 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla quinta questione dichiarando che l'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 2, l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, nonché l'articolo 213 del codice doganale devono essere interpretati nel senso che l'autorità doganale di uno Stato membro non è obbligata ad attivare la responsabilità solidale dello spedizioniere che, parallelamente all'obbligato principale, deve essere considerato responsabile dell'obbligazione doganale.

### *Sulla sesta e settima questione*

92 Alla luce della risposta fornita alla quinta questione, non occorre rispondere alla sesta e alla settima questione.

**Sulle spese**

93 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 (Ottava Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 203, paragrafo 1, 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, deve essere interpretato nel senso che tale disposizione non si applica nel caso in cui il volume totale della merce vincolata al regime del transito comunitario esterno non sia stato presentato all'ufficio doganale di destinazione previsto nell'ambito di tale regime, a causa della distruzione totale o della perdita irrimediabile, adeguatamente dimostrata, di una parte di tale merce.**

2) **L'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 648/2005, deve essere interpretato nel senso che, quando il volume totale della merce vincolata al regime del transito comunitario esterno non è stato presentato all'ufficio doganale di destinazione previsto nell'ambito di tale regime a causa della distruzione totale o della perdita irrimediabile, adeguatamente dimostrata, di una parte di tale merce, detta situazione, che costituisce inadempienza di uno degli obblighi collegati a tale regime, ossia quello di presentare una merce intatta all'ufficio doganale di destinazione, fa sorgere, in linea di principio, un'obbligazione doganale all'importazione per la parte della merce che non è stata presentata a tale ufficio. Spetta al giudice nazionale verificare se una circostanza quale il danneggiamento di un dispositivo di scarico soddisfi, nel caso di specie, i criteri che caratterizzano le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito», ai sensi dell'articolo 206, paragrafo 1, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 648/2005, ossia se risulti anomala per un operatore attivo nell'ambito del trasporto delle sostanze liquide e estranea a quest'ultimo, e se le sue conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso. Nell'ambito di tale verifica, detto giudice deve in particolare prendere in considerazione il rispetto, da parte degli operatori come l'obbligato principale e lo spedizioniere, delle norme e dei requisiti in vigore relativamente allo stato tecnico delle cisterne e alla sicurezza del trasporto di sostanze liquidi quali un solvente.**

3) **L'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), nonché gli articoli 70 e 71 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che tale imposta non è dovuta per la parte totalmente distrutta o irrimediabilmente persa di una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno.**

4) **Il combinato disposto dell'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 648/2005, deve essere interpretato nel senso che l'obbligato principale è responsabile del pagamento dell'obbligazione doganale sorta relativamente a una merce vincolata al regime del transito comunitario esterno, anche se lo spedizioniere non ha adempiuto le obbligazioni a lui incombenti in virtù dell'articolo 96, paragrafo 2, di tale regolamento, segnatamente quella di presentare tale merce intatta all'ufficio doganale di destinazione, nel termine fissato.**

5) **L'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 2, l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, nonché l'articolo 213 del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 648/2005, devono essere interpretati nel senso che l'autorità doganale di uno Stato membro non è obbligata ad attivare la responsabilità solidale dello spedizioniere che, parallelamente all'obbligato principale, deve essere considerato responsabile dell'obbligazione doganale.**

Firme