Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
NILS WAHL
presentate il 26 ottobre 2016[1]

Causa C-679/15

Ultra-Brag AG
contro
Hauptzollamt Lörrach

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Baden-Württemberg, Germania)]

«Codice doganale comunitario — Articolo 202, paragrafo 3 — Articolo 212 bis — Obbligazione doganale insorta per effetto di irregolare introduzione di merci — Nozione di debitore — Dipendente di una persona giuridica responsabile dell'irregolare introduzione delle merci — Imputazione al datore di lavoro della condotta e della consapevolezza del dipendente»

1. In qual misura un datore di lavoro è responsabile per un'obbligazione doganale sorta per aver uno dei suoi dipendenti violato, nell'adempimento delle mansioni affidategli, obblighi doganali? Questa è la questione su cui la Corte è chiamata a pronunciarsi nell'ambito della domanda di pronuncia pregiudiziale in esame.

2. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Baden-Württemberg, Germania) verte sulla corretta interpretazione del termine «debitore» quale definito nell'articolo 202, paragrafo 3, primo e secondo trattino, del regolamento (CEE) n. 2913/92[2] e, più precisamente, sui criteri in base ai quali poter ritenere che una persona giuridica risponda della condotta dei propri dipendenti. Allo stesso modo, il giudice del rinvio chiede parimenti se la «negligenza manifesta» ai sensi dell'articolo 212 bis del codice doganale includa l'eventuale negligenza di un dipendente.

I – Contesto normativo

3. L'articolo 38, paragrafo 1, del codice doganale stabilisce 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;

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — Regolamento del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), come modificato e nella versione applicabile all'epoca dei fatti ovvero nel maggio 2010 (in prosieguo: il «codice doganale»).

(…)».

4. L'articolo 40 del codice doganale così dispone:

«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, fatta eccezione per i beni trasportati su mezzi di trasporto che si limitano ad attraversare le acque territoriali o lo spazio aereo del territorio doganale della Comunità senza fare scalo all'interno di tale territorio. La persona che presenta le merci fa riferimento alla dichiarazione sommaria o alla dichiarazione in dogana precedentemente presentata al riguardo».

5. A termini dell'articolo 185, paragrafo 1, del codice medesimo:

«Le merci comunitarie che, dopo essere state esportate fuori del territorio doganale della Comunità vi sono reintrodotte e immesse in libera pratica entro tre anni, sono esentate dai dazi all'importazione, a richiesta dell'interessato.

(…)».

6. Il successivo articolo 202 prevede quanto segue:

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

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

(…)

Ai sensi del presente articolo, per introduzione irregolare s'intende qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli da 38 a 41 (…).

3. Sono debitori:

— la persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare,

— le persone che hanno partecipato a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare, e

— le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente».

7. Il successivo articolo 212 bis così recita:

«Quando la normativa doganale prevede che una merce possa beneficiare di un trattamento tariffario favorevole, a motivo della sua natura o della sua destinazione particolare, di una franchigia o di un esonero totale o parziale dai dazi all'importazione o dai dazi all'esportazione a norma degli articoli 21, 82, 145 o da 184 a 187, tale trattamento favorevole, tale franchigia o esonero è altresì applicabile ai casi in cui sorge un'obbligazione doganale a norma degli articoli da 202 a 205, 210 o 211, a condizione che il comportamento dell'interessato non implichi né manovra fraudolenta né negligenza manifesta e quest'ultimo fornisca la prova che sono soddisfatte le altre condizioni per l'applicazione del trattamento favorevole, della franchigia o dell'esonero».

II – Fatti, procedimento e questioni sollevate

8. Il ricorrente nel procedimento principale, l'Ultra-Brag AG, è un'impresa operante nel settore della logistica con sede in Svizzera, che offre, in particolare, servizi di trasporto sulle acque interne europee.

9. Il 25 maggio 2010, con la motonave MS Aargau, l'Ultra-Brag esportava dal territorio doganale dell'UE in Svizzera – lungo le acque interne - due trasformatori, ciascuno dotato di due bobine.

10. Lo stesso giorno, l'Ultra-Brag veniva informata che una delle sue altre navi, che il giorno successivo, alle ore 11.00, avrebbe dovuto caricare a Strasburgo (Francia) una turbina da 301 tonnellate di peso con destinazione Anversa (Belgio), aveva problemi tecnici e non era, quindi, disponibile per effettuare l'operazione di trasporto. Responsabile di entrambe le operazioni di trasporto era L, esperto in materia di trasporti di merci pesanti e impiegato presso la ricorrente in qualità di «key account manager». Pur cercando una nave sostitutiva, L valutava parallelamente la possibilità di far navigare la MS Aargau, da cui non era stato scaricato uno dei trasformatori e le sue due bobine, verso Strasburgo e di caricare la turbina a bordo. Se L avesse scelto tale opzione, sia la turbina che il trasformatore avrebbero dovuto essere riportati in Svizzera dove il trasformatore e le sue bobine sarebbero stati scaricati. La MS Aargau avrebbe poi trasportato la turbina ad Anversa.

11. L contattava le competenti autorità svizzere per chiedere informazioni in merito al trattamento doganale di tale trasporto provvisorio. Le autorità svizzere dichiaravano che un'esportazione temporanea di tal genere nel territorio doganale dell'Unione europea non presentava alcun problema dal loro punto di vista, ma che le competenti autorità doganali tedesche (nel caso di specie il Zollamt Weil am Rhein-Schusterinsel, l'Ufficio doganale di Weil am Rhein-Schusterinsel) avrebbero dovuto essere informate dell'operazione di trasporto prevista [3]. Tuttavia, nel tragitto verso il suddetto ufficio, l'autovettura di L subiva un guasto ed egli ometteva quindi di informare le autorità doganali tedesche competenti.

12. La ricerca da parte di L di una nave sostitutiva non portava ad alcun esito e la stessa sera, dopo la chiusura dell'ufficio doganale di Weil am Rhein-Schusterinsel, L – per effettuare il carico a Strasburgo – incaricava il comandante della MS Aargau, anch'egli dipendente della Ultra-Brag, di recarsi in tale città a caricare a bordo la turbina con il trasformatore e le bobine. Il trasformatore e le bobine non venivano presentati alle autorità doganali al passaggio del confine tra Svizzera e Germania.

13. Il giorno seguente, il 26 maggio 2010, L contattava le competenti autorità doganali tedesche e le informava della reimportazione del trasformatore e delle relative bobine.

14. Il 27 maggio 2010, la MS Aargau rientrava nel porto sul Reno di Basilea (Svizzera) per scaricare il trasformatore e le due bobine. In quel momento, le autorità doganali tedesche identificavano detti beni a bordo della nave nell'ambito di un'ispezione.

15. Con avviso di accertamento dei dazi all'importazione del 9 agosto 2010, l'Hauptzollamt Lörrach (Ufficio doganale principale di Lörrach, Germania), resistente nel procedimento principale, dichiarava esclusivamente la Ultra-Brag responsabile del pagamento di dazi pari a EUR 122 470,07 riferiti al trasformatore e alle sue due bobine.

3 — A Basilea esiste, come spiegato dal giudice del rinvio, un ufficio doganale trinazionale, istituito nell'ottica di agevolare l'espletamento delle formalità doganali per i trasporti su acqua sul Reno. L'istituzione di tale ufficio non trasferisce peraltro le funzioni sovrane di un'amministrazione doganale nazionale a quella di un altro Stato.

16. A seguito del rigetto dell'opposizione proposta avverso detto accertamento, la Ultra-Brag agiva dinanzi al giudice del rinvio eccependo l'illegittimità dell'accertamento dei dazi doganali posto che erano soddisfatte le condizioni per l'esonero di cui all'articolo 212 bis del codice doganale. La Ultra-Brag negava di aver agito con negligenza manifesta per aver incaricato il proprio dipendente L del trasporto delle merci in questione. Né L poteva essere accusato di negligenza manifesta.

17. Dubitando che un datore di lavoro possa essere considerato debitore di un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo e secondo trattino, e che la «negligenza manifesta» ai sensi dell'articolo 212 bis del codice doganale comprenda l'eventuale negligenza di un dipendente, il Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Baden-Württemberg) decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti tre questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che una persona giuridica, che abbia proceduto all'introduzione della merce, divenga debitrice ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del [codice doganale], allorché uno dei suoi dipendenti, che non sia il suo rappresentante legale, abbia determinato tale irregolare introduzione con atti compiuti nell'esercizio delle proprie competenze.

2) In caso di risposta negativa alla prima questione:

Se l'articolo 202, paragrafo 3, secondo trattino, del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che

a) una persona giuridica abbia partecipato all'introduzione irregolare della merce (anche) quando uno dei suoi dipendenti, che non sia il suo rappresentante legale, abbia contribuito, nell'esercizio delle proprie competenze, all'introduzione della merce, e

b) con riguardo alle persone giuridiche che abbiano partecipato all'introduzione irregolare della merce, occorra fare riferimento, in relazione alla fattispecie soggettiva "sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere", alla persona fisica incaricata, presso la persona giuridica de qua, all'esecuzione dell'operazione, anche laddove detta persona fisica non sia il rappresentante legale della persona giuridica stessa.

3) In caso di risposta affermativa alla prima o alla seconda questione:

Se l'articolo 212 bis del codice doganale debba essere interpretato nel senso che, nella valutazione se, nella condotta dell'interessato, debbano essere ravvisati un intento fraudolento ovvero negligenza manifesta, occorra far riferimento, nel caso di persone giuridiche, unicamente alla condotta tenuta dalla persona giuridica medesima ovvero dai suoi organi, o se debba invece esserle imputato il comportamento della persona fisica sua dipendente ed incaricata, nell'ambito delle proprie competenze, dell'esecuzione dell'operazione.»

18. La Commissione ha presentato osservazioni scritte. Ai sensi dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura della Corte di giustizia, non si è tenuta alcuna udienza.

III – Analisi

A – *Osservazioni preliminari sulla nascita dell'obbligazione doganale*

19. L'obbligazione doganale all'importazione sorge, di norma, con lo «sdoganamento» o, adottando la terminologia di cui all'articolo 201, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, quando merce soggetta a dazi all'importazione viene immessa in libera pratica. A norma dell'articolo 201, paragrafi 2 e 3, del codice doganale, la nascita dell'obbligazione è collegata all'accettazione della dichiarazione in dogana di cui trattasi e per debitore si intende il dichiarante [4] nonché, in caso di rappresentanza indiretta [5], la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana.

20. In caso di mancato rispetto delle regole che disciplinano i regimi doganali, la nascita di un'obbligazione doganale è, invece, collegata alla violazione degli obblighi doganali ed è disciplinata dagli articoli da 202 a 205 del codice doganale. Nella causa pendente dinanzi al giudice del rinvio, un trasformatore e due bobine venivano introdotti nel territorio doganale dell'Unione senza essere condotti o presentati alle competenti autorità doganali, nel caso di specie, all'ufficio doganale di Weil am Rhein-Schusterinsel, come imposto dagli articoli da 38 a 40 del codice doganale. Era così insorta un'obbligazione doganale all'importazione a causa dell'«irregolare introduzione» di merci nel territorio doganale dell'Unione ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale.

21. In caso di irregolare introduzione nel territorio doganale dell'Unione di una merce soggetta a dazi all'importazione, l'articolo 202, paragrafo 3, primo, secondo e terzo trattino, del codice doganale individua tre potenziali categorie di debitori responsabili dell'obbligazione doganale [6], ossia i) la persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare, ii) le persone che hanno partecipato all'introduzione sapendo o dovendo, ragionevolmente, sapere che essa era irregolare, e iii le persone che hanno acquisito o detenuto la merce de qua e sapevano o avrebbero dovuto, ragionevolmente, sapere, al momento della loro acquisizione o ricezione, che si trattava di merce introdotta irregolarmente.

22. Si può, in una certa misura, ritenere che i tre trattini dell'articolo 202, paragrafo 3, del codice doganale istituiscano un ordine che traduce una certa graduazione nel coinvolgimento della persona riconosciuta come debitrice per effetto della sua partecipazione all'irregolare introduzione di merci nel territorio doganale dell'Unione. Mentre il primo trattino si riferisce alla persona che ha proceduto all'introduzione irregolare, vale a dire quella che normalmente avrebbe dovuto svolgere le operazioni di sdoganamento e soddisfare gli obblighi del dichiarante in dogana, il secondo e terzo trattino riguardano le persone le quali, benché non responsabili delle operazioni di sdoganamento a norma delle disposizioni del codice doganale, sono nondimeno coinvolte, sia prima sia immediatamente dopo l'introduzione irregolare [7]. Mentre la responsabilità dei debitori di cui al primo trattino ha carattere oggettivo, il secondo e terzo trattino contengono un elemento soggettivo, cosicché soltanto chi sapeva o avrebbe dovuto, secondo ragione, sapere dell'illegittimità dell'introduzione diviene debitore.

4 — Per «dichiarante» s'intende, ai sensi dell'articolo 4, punto 18, del codice doganale, la persona che fa la dichiarazione in dogana a nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana.

5 — La «rappresentanza indiretta» è definita all'articolo 5, paragrafo 2, del codice doganale e indica un rappresentante che agisce a nome proprio ma per conto di terzi.

6 — In presenza di più debitori per una medesima obbligazione doganale, essi sono tenuti al pagamento dell'obbligazione in solido ai sensi dell'articolo 213 del codice doganale.

7 — Conclusioni dell'avvocato generale Cruz Villalón nella causa Jestel, C-454/10, EU:C:2011:488, paragrafo 36.

B – *Sulla prima questione*

23. Con la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede di precisare in quali casi una persona giuridica divenga responsabile per un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale, ossia come persona che abbia irregolarmente introdotto le merci nel territorio doganale dell'Unione. Più specificamente, il giudice del rinvio chiede se una tale responsabilità sorga quando uno dei dipendenti della società, che non sia il suo rappresentate legale [8], abbia determinato tale introduzione irregolare con atti compiuti nell'esercizio delle proprie competenze. Nel prosieguo, spiegherò perché, in linea di principio, occorra rispondere a tale questione in senso affermativo.

24. In via preliminare, osservo che l'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale fa riferimento alla «persona» che ha proceduto all'irregolare introduzione senza specificare se con ciò si indichi una persona fisica o una persona giuridica. Tuttavia, dall'articolo 4, paragrafo 1, del codice doganale si evince che il termine «persona» ricomprende sia le persone giuridiche che le persone fisiche. Inoltre, la Corte ha confermato che un datore di lavoro può divenire debitore dell'obbligazione doganale ai sensi del primo trattino (da solo ovvero in solido con il suo dipendente) se esso può essere considerato, «con i suoi atti, all'origine dell'irregolare introduzione della merce» [9] o, in termini diversi, se «può essere considerato come colui che ha proceduto all'irregolare introduzione delle merci» [10]. Ne concludo che, a mio avviso, la Ultra-Brag, quale persona giuridica, può, in linea di principio, divenire un debitore ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale [11].

25. Resta però da stabilire in presenza di quali condizioni una responsabilità di tal genere insorga.

26. Il giudice del rinvio suggerisce che una persona giuridica può divenire un debitore doganale ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale laddove stia trasportando la merce esso stesso (mediante i suoi legali rappresentanti) ovvero l'introduzione irregolare sia «diretta conseguenza della [sua] condotta». Posto che, a detta del giudice del rinvio, non si può ritenere che la Ultra-Brag abbia trasportato essa stessa le merci [12], la sua responsabilità ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale dipende dal fatto se sia o meno sufficiente che l'irregolare introduzione delle merci nel territori doganale dell'Unione sia la diretta conseguenza della condotta di uno dei suoi dipendenti, nel caso di specie L - in quanto responsabile dell'operazione di trasporto e per aver incaricato il comandante della nave di navigare verso Strasburgo, o se - nello stabilire la responsabilità possa essere presa in considerazione soltanto la condotta dei suoi legali rappresentanti.

27. La Commissione ritiene che affinché un datore di lavoro — una persona giuridica — divenga responsabile ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale è sufficiente che il lavoratore che abbia fisicamente introdotto le merci nel territorio doganale dell'Unione — nel caso di specie il comandante della nave — lo abbia fatto nell'ambito dei compiti ad esso affidati e/o nell'esercizio delle proprie competenze e abbia utilizzato un mezzo di trasporto di proprietà del datore di lavoro.

28. Esporrò in prosieguo la mia opinione al riguardo.

8 — Il giudice del rinvio si riferisce agli organi della società, in tedesco «*Organe*».

9 — Sentenze del 23 settembre 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, punto 26, e del 3 marzo 2005, Papismedov e a., C-195/03, EU:C:2005:131, punto 39.

10 — Sentenza del 23 settembre 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, punto 29.

11 — V. anche Gormley, L., *EU Law of Free Movement of Goods e Customs Union*, Oxford University Press, Oxford, 2009, pag. 335, nota 40.

12 — Il giudice del rinvio riconosce che le merci erano state caricate sulla MS Aargau per conto della Ultra-Brag ma, considerato che il comandante della nave medesima era soltanto un dipendente della Ultra-Brag (e non un rappresentante legale), conclude che non si può ritenere che la società di cui trattasi abbia trasportato essa stessa le merci.

29. Occorre anzitutto ricordare la distinzione tra le diverse categorie di debitori doganali individuati nell'articolo 202, paragrafo 3, del codice doganale (v. supra i paragrafi 21 e 22). In base al primo trattino, il debitore è la persona che *procede all'introduzione irregolare delle merci* nel territorio doganale dell'Unione, ossia, la persona che ha fisicamente introdotto le merci e che avrebbe dovuto presentarle alle competenti autorità doganali [13]. È pacifico che, nell'ambito del procedimento principale, tale persona è il comandante della nave. La questione dirimente è quindi se la *sua* condotta possa essere imputata all'Ultra-Brag.

30. Escluderei che, ai fini di riconoscere la responsabilità ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale, possa essere presa in considerazione la sola condotta dei rappresentanti legali. Come osservato dalla Commissione, un'interpretazione siffatta contrasterebbe con l'obiettivo della disposizione de qua, ossia quello di dare un'interpretazione estensiva delle persone che possono rivestire la qualifica di debitori doganali [14]. E, soprattutto, ciò comporterebbe che ogni società che superi una certa dimensione si sottrarrebbe alla responsabilità ai sensi del primo trattino, posto che è del tutto inverosimile che le grandi società abbiano rappresentanti legali — di norma, direttori o altri membri della direzione — posti alla guida delle loro navi o dei loro veicoli. Da ultimo, un'interpretazione di tal genere non trova conferma nella giurisprudenza della Corte che stabilisce chiaramente che un datore di lavoro può essere il soggetto debitore, da solo ovvero in solido con il suo *dipendente*, a norma dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale [15].

31. Nello stesso senso, per accertare la responsabilità di Ultra-Brag non è decisivo stabilire se le istruzioni al comandante che hanno determinato l'irregolare introduzione del trasformatore e delle due bobine nel territorio doganale dell'Unione siano state impartite da un rappresentante legale della società di cui trattasi. A mio avviso, è sufficiente che il lavoratore, L, fosse competente a impartire tali istruzioni e che il comandante della nave fosse competente a seguirle. Sotto tale profilo, dall'ordinanza di rinvio emerge che L era un manager del settore export della società, responsabile del trasporto di cui trattasi, e che il comandante riceveva sempre direttive specifiche sul da farsi per ogni successiva operazione di trasporto da un agente doganale o da qualcuno del dipartimento di L. Benché spetti al giudice del rinvio verificare i fatti, non vi è quindi nulla nelle informazioni fornite alla Corte da cui possa desumersi che L stesse agendo al di fuori delle proprie competenze nell'ordinare al comandante della MS Aargau di effettuare quel determinato trasporto o, neppure, che il comandante avesse errato nel seguire l'ordine impartito da L.

32. Sino ad oggi la Corte ha definito solo in termini negativi la responsabilità di un datore di lavoro ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale. Sotto tale profilo, la Corte ha sottolineato che tale responsabilità non può essere automatica, in quanto ciò priverebbe di ogni senso l'articolo 202, paragrafo 3, secondo e terzo trattino [16], dichiarando, inoltre, che, ai fini di una responsabilità di tal genere, non è sufficiente stabilire che «il dipendente [ha agito] in esecuzione di mansioni affidategli dal suo datore di lavoro» [17].

33. In questo specifico caso, il comandante della MS Aargau, dipendente della Ultra-Brag, trasportava un trasformatore e le sue due bobine per conto della società medesima su una nave da essa gestita ed eseguendo le istruzioni impartite da altro dipendente della stessa, responsabile del trasporto delle merci di cui trattasi. A mio avviso, ciò è sufficiente per ritenere il datore di lavoro, come l'Ultra-Brag, responsabile dell'obbligazione doganale in forza dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale.

13 — Sentenza del 4 marzo 2004, Viluckas e Jonusas, C-238/02 e C-246/02, EU:C:2004:126, punto 29, e conclusioni dell'avvocato generale Cruz Villalón nella causa Jestel, C-454/10, EU:C:2011:488, paragrafo 36. V. anche sentenze del 23 settembre 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, punto 26, e del 3 marzo 2005, Papismedov e a., C-195/03, EU:C:2005:131, punto 39.

14 — Sentenze del 23 settembre 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, punto 25, e del 3 marzo 2005, Papismedov e a., C-195/03, EU:C:2005:131, punto 38.

15 — Sentenza del 23 settembre 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, punto 29.

16 — Sentenza del 23 settembre 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, punto 40.

17 — Sentenza del 23 settembre 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, punto 42.

34. Spiegherò ora come le mie conclusioni si concilino con le affermazioni della Corte richiamate supra al paragrafo 32.

35. Non occorre, anzitutto, spiegare ulteriormente che deve esistere un limite esterno alla responsabilità di un datore di lavoro per le azioni del suo dipendente. La definizione del limite preciso di detta responsabilità esula, infatti, dall'ambito della presente controversia. È sufficiente rilevare che se un dipendente agisce al di fuori dei compiti affidatigli non seguendo, ad esempio, gli ordini o le istruzioni, è plausibile che un datore di lavoro possa sottrarsi alla responsabilità ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale. Nella causa dinanzi al giudice del rinvio emerge, tuttavia, che il comandante della nave ha seguito le istruzioni impartite dal dipendente incaricato del trasporto in questione.

36. Inoltre, nei casi in cui un dipendente fosse coinvolto nel contrabbando di merci, un datore di lavoro non diverrebbe, di norma, debitore ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale, salvo sia possibile accertare che il traffico illegale di merci avveniva per conto di detto datore di lavoro [18].

37. Da ultimo, riconoscere nel procedimento principale la responsabilità dell'Ultra-Brag per l'obbligazione doganale sulla base dei motivi indicati supra nel paragrafo 33 non significherebbe, a mio avviso, far sì che il datore di lavoro sia automaticamente debitore ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale ogniqualvolta un dipendente agisca nell'esecuzione delle mansioni affidategli dal suo datore di lavoro. Come osservato dalla Commissione, se il comandante della MS Aargau avesse trasportato, nel corso dello stesso viaggio, macchinari o altre merci per conto proprio, accanto ai trasformatori e alle bobine, egli avrebbe continuato ad agire nell'esecuzione delle mansioni affidategli dall'Ultra-Brag, ma quest'ultima si sottrarrebbe ad ogni responsabilità ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale per ogni obbligazione doganale derivante da tali merci ulteriori, posto che il comandante avrebbe agito, rispetto ad esse, al di fuori dell'ambito dei compiti a lui affidati e quindi non per conto dell'Ultra-Brag.

38. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alla prima questione pregiudiziale sollevata dal Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Baden-Württemberg) nei seguenti termini: l'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale dev'essere interpretato nel senso che una persona giuridica diviene un debitore doganale in base alla disposizione di cui a tale trattino nel caso in cui uno dei suoi dipendenti, che non sia il suo rappresentante legale, abbia introdotto irregolarmente merci nel territorio doganale dell'Unione agendo nell'ambito dei compiti a lui affidati e/o nell'esercizio delle proprie competenze.

39. Basandosi sulla risposta data alla prima questione non è necessario rispondere alla seconda questione che si pone soltanto qualora l'Ultra-Brag non possa essere ritenuta responsabile dell'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del codice doganale. Per ragioni di completezza, esprimerò comunque il mio parere sugli aspetti sollevati dalla suddetta seconda questione.

C – *Sulla seconda questione*

40. La seconda questione verte sull'interpretazione del termine «debitore» ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, secondo trattino, del codice doganale. Il trattamento come «debitore» in base alla disposizione de qua è soggetto a due condizioni cumulative. La prima condizione, di carattere oggettivo, riguarda la partecipazione all'introduzione irregolare. La seconda, soggettiva, richiede che la persona che ha partecipato lo abbia fatto con un certo grado di consapevolezza dell'irregolare

18 — Vedi sentenze del 4 marzo 2004, Viluckas e Jonusas, C-238/02 e C-246/02, EU:C:2004:126, e del 3 marzo 2005, Papismedov e a., C-195/03, EU:C:2005:131.

introduzione [19]. Il giudice del rinvio chiede essenzialmente di accertare se la «partecipazione» del dipendente all'introduzione irregolare delle merci possa essere attribuita al datore di lavoro e se la condizione soggettiva compresa nel secondo trattino possa essere valutata rispetto al suddetto dipendente.

41. L'elemento oggettivo della «partecipazione» di cui all'articolo 202, paragrafo 3, secondo trattino, del codice doganale dev'essere interpretato in senso estensivo. È sufficiente che una persona abbia preso parte, anche indirettamente, all'atto illegittimo [20]. Un datore di lavoro può, ad esempio, divenire debitore di un'obbligazione doganale se l'introduzione irregolare è avvenuta utilizzando suoi mezzi e personale [21]. Riguardo all'imputazione della «partecipazione» del dipendente al datore di lavoro, si applica la stessa ratio di cui alla prima questione. Se il dipendente agisce nell'ambito dei compiti a lui affidati e/o nell'esercizio delle proprie competenze, la sua condotta dovrà quindi essere imputata al datore di lavoro.

42. Rispetto all'elemento soggettivo, ossia il fatto che il «partecipante» sapesse o dovesse, ragionevolmente, sapere dell'irregolarità dell'introduzione delle merci, desidero rilevare quanto segue.

43. In primis, limitare l'attribuzione della conoscenza ai rappresentanti legali di una società comporterebbe, a mio avviso, come affermato nella mia risposta alla prima questione, una limitazione inopportuna al numero di potenziali debitori (v. supra, paragrafo 30). Le società di una certa dimensione si sottrarrebbero alla responsabilità delegando la responsabilità per l'effettuazione delle spedizioni e il rispetto dei regimi doganali ai propri dipendenti. Inoltre, come osserva la Commissione, solo di rado i rappresentanti legali di una società di grandi dimensioni sono informati delle singole spedizioni.

44. In questo specifico caso, dall'ordinanza di rinvio risulta che L era responsabile dell'operazione di trasporto (v. supra, paragrafo 31). Al fine di stabilire se la condizione soggettiva sia soddisfatta, occorrerebbe quindi tener conto della sua conoscenza.

45. Dall'ordinanza di rinvio si evince che L era la persona che ha dato istruzione al comandante di guidare la nave, sapendo che – ove tali istruzioni fossero state seguite - il trasformatore e le sue bobine sarebbero state introdotte nel territorio doganale dell'Unione senza venir presentati alle competenti autorità doganali tedesche. Dall'ordinanza di rinvio emerge, inoltre, che L era stato avvisato dalle autorità doganali svizzere della necessità di informare le competenti autorità doganali tedesche del trasporto pianificato. Spetta al giudice del rinvio verificare se ciò sia sufficiente al fine di soddisfare la seconda condizione nell'ambito della controversia dinanzi ad esso pendente. A tal riguardo, va tuttavia rilevato che, come osserva la Commissione, la locuzione «dovendo, secondo ragione, sapere» fa riferimento al comportamento di un operatore diligente e accorto [22] dovendosi intendere, ad esempio, che un datore di lavoro non potrebbe sottrarsi alla responsabilità per il solo fatto che il lavoratore incaricato non possedesse conoscenze giuridiche sufficienti rispetto al regime doganale da seguire.

46. Alla luce dei suesposti rilievi, suggerisco alla Corte di rispondere alla seconda questione sollevata dal Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Baden-Württemberg) nei seguenti termini: l'articolo 202, paragrafo 3, secondo trattino, del codice doganale dev'essere interpretato nel senso che una persona giuridica diviene debitore doganale ai sensi della disposizione di cui al trattino medesimo qualora uno dei suoi dipendenti, che non sia il suo rappresentante legale, abbia partecipato

19 — Sentenza del 17 novembre 2011, Jestel, C-454/10, EU:C:2011:752, punto 15 e la giurisprudenza ivi citata.

20 — Sentenza del 17 novembre 2011, Jestel, C-454/10, EU:C:2011:752, punti 16 e 17.

21 — Sentenza del 23 settembre 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, punto 30.

22 — Sentenza del 17 novembre 2011, Jestel, C-454/10, EU:C:2011:752, punto 22.

ad un'irregolare introduzione di merci nel territorio doganale dell'Unione, agendo nell'ambito dei compiti affidatigli e/o nell'esercizio delle proprie competenze, laddove il datore di lavoro sapesse o avrebbe dovuto, ragionevolmente, sapere che l'introduzione era irregolare, aspetto questo che deve essere accertato con riferimento al lavoratore affidatario dell'incarico.

D – *Sulla terza questione*

47. La terza questione sollevata dal giudice del rinvio si pone soltanto qualora si risponda, come da me proposto, in senso affermativo alla prima o alla seconda questione. Il giudice del rinvio chiede lumi in merito all'interpretazione dell'articolo 212 bis del codice doganale, che, a determinate condizioni, ammette un esonero dall'obbligazione doganale sorta, in particolare, a norma dell'articolo 202 del codice doganale. Il giudice del rinvio pur ritenendo che, nel caso di specie, ricorrano le condizioni per l'esonero dall'obbligazione doganale rispetto alle merci in reintroduzione nel territorio doganale dell'Unione, come previsto nell'articolo 185, paragrafo 1, del codice doganale (cui si riferisce l'articolo 212 bis del codice doganale), non è certo se la seconda condizione – ossia che il «comportamento dell'interessato non implic[hi] né manovra fraudolenta né negligenza manifesta» - debba essere valutata soltanto rispetto alla condotta dei rappresentanti legali del debitore o se debba essere presa in considerazione anche la condotta dei suoi dipendenti.

48. Anzitutto, come osserva la Commissione, il termine «interessato» (in tedesco «*Beteiligten*») non deve essere confuso con «persone che hanno partecipato» contenuto nell'articolo 202, paragrafo 3, secondo trattino, del codice doganale. Mentre il termine tedesco impiegato nell'articolo 212 bis del codice doganale può dare adito a confusione, molte altre versioni linguistiche fanno invece riferimento a un'espressione che è più vicina alla frase tedesca «*betroffene Person*», quale «*the person concerned*» in inglese, «*l'intéressé*» in francese, «*el interesado*» in spagnolo, «*l'interessato*» in italiano e «*den berörda parten*» in svedese.

49. Posto che l'articolo 212 bis del codice doganale prevede esoneri dall'obbligazione doganale, i requisiti di esenzione devono essere interpretate restrittivamente [23]. Il termine «interessato» dev'essere, conseguentemente, interpretato in maniera estensiva e comprendere non soltanto la condotta delle persone direttamente coinvolte nell'irregolare introduzione delle merci di cui trattasi, bensì parimenti ogni persona rispetto alla quale vi sia ragione di ritenere che sia promotrice dell'irregolare introduzione, a condizione peraltro che la condotta de qua possa essere imputata al debitore [24].

50. In tale contesto, la Ultra-Brag può – si badi – aver essa stessa agito in maniera negligente a causa di un errore organizzativo, ossia per non aver agito diligentemente nel delegare i compiti o nel controllare i propri dipendenti. Spetta al giudice del rinvio verificare se, nel caso di specie, sussista una siffatta negligenza.

23 — V. sentenza dell'11 novembre 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, punto 52.

24 — Il termine «interessato» è utilizzato in altri passi del codice doganale, in particolare nell'articolo 239, paragrafo 1, relativo al rimborso o sgravio dei dazi all'importazione. Rispetto alla disposizione de qua, si è ritenuto che con interessato si intenda «la (le) persona(e) [che hanno pagato o sono tenute a pagare i dazi], o i loro rappresentanti e, all'occorrenza, ogni altra persona che abbia partecipato all'espletamento delle formalità doganali relative alle merci in oggetto o che abbia dato le istruzioni necessarie per l'espletamento di tali formalità». V. articolo 899, paragrafo 3, del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario (GU 1993, L 253, pag. 1).

51. Tuttavia, tornando alla questione sollevata dal giudice del rinvio - ossia se la condotta dei dipendenti della Ultra-Brag possa essere attribuita alla società al fine di accertare la manifesta negligenza [25] -, i principi applicabili al fine di stabilire se la condotta e/o la consapevolezza di un dipendente possano essere attribuite al suo datore di lavoro, come da me analizzati con riferimento alla prima e alla seconda questione, sono validi anche in questa sede. Di conseguenza, se L ha agito nell'ambito dei compiti a lui affidati e/o nell'esercizio delle proprie competenze, è la sua condotta a dover essere presa in considerazione nel valutare la presenza di una negligenza manifesta [26].

52. Spetta al giudice del rinvio valutare se la condotta di L implichi una negligenza manifesta. A tal proposito, la Corte ha già avuto modo di dichiarare che occorre tener conto, in particolare, della complessità delle disposizioni la cui mancata esecuzione ha fatto sorgere l'obbligazione doganale, nonché dell'esperienza professionale e della diligenza dell'operatore [27].

53. Alla luce delle suesposte considerazioni, ritengo che occorra rispondere alla terza questione sottoposta alla Corte nei seguenti termini: l'articolo 212 bis del codice doganale dev'essere interpretato nel senso che la questione se la condotta di un «interessato» (persona giuridica) implichi o meno una manovra fraudolenta o una negligenza manifesta dev'essere risolta facendo riferimento non soltanto alla società stessa o ai suoi rappresentanti legali bensì parimenti ad ogni dipendente che agisce nell'ambito dei compiti affidatigli e/o nell'esercizio delle proprie competenze.

IV – Conclusione

54. Alla luce delle suesposte considerazioni propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Baden-Württemberg, Germania) nei seguenti termini:

— L'articolo 202, paragrafo 3, primo trattino, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, dev'essere interpretato nel senso che una persona giuridica diviene un debitore doganale in base alla disposizione di cui a tale trattino nel caso in cui uno dei suoi dipendenti, che non sia il suo rappresentante legale, abbia introdotto irregolarmente merci nel territorio doganale dell'Unione agendo nell'ambito dei compiti a lui affidati e/o nell'esercizio delle proprie competenze.

— L'articolo 202, paragrafo 3, secondo trattino, del regolamento n. 2913/92 dev'essere interpretato nel senso che una persona giuridica diviene debitore doganale ai sensi della disposizione di cui al trattino medesimo qualora uno dei suoi dipendenti, che non sia il suo rappresentante legale, abbia partecipato ad un'irregolare introduzione di merci nel territorio doganale dell'Unione, agendo nell'ambito dei compiti affidatigli e/o nell'esercizio delle proprie competenze, laddove il datore di lavoro sapesse o avrebbe dovuto, ragionevolmente, sapere che l'introduzione era irregolare, aspetto questo che dev'essere accertato con riferimento al lavoratore affidatario dell'incarico.

— L'articolo 212 bis del regolamento n. 2913/92 dev'essere interpretato nel senso che la questione se la condotta di un «interessato» (persona giuridica) implichi o meno una manovra fraudolenta o una negligenza manifesta dev'essere risolta facendo riferimento non soltanto alla società stessa o ai suoi rappresentanti legali bensì parimenti ad ogni dipendente che agisce nell'ambito dei compiti affidatigli e/o nell'esercizio delle proprie competenze.

25 — Osservo che l'ordinanza di rinvio non contiene alcuna indicazione circa la presenza di manovre fraudolente nella causa dinanzi al giudice del rinvio.

26 — Lo stesso vale per il comandante della MS Aargau, benché dall'ordinanza di rinvio non emerga alcun elemento da cui risulti che abbia agito con negligenza.

27 — Sentenze dell'11 novembre 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, punto 56, e del 25 giugno 2015, DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, punto 46.