Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

2 giugno 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto — Regime del deposito doganale — Regime di transito esterno — Nascita di un'obbligazione doganale a seguito dell'inadempienza di un obbligo — Esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto»

Nelle cause riunite C-226/14 e C-228/14,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Hamburg (tribunale per le cause in materia tributaria di Amburgo, Germania), con decisioni del 18 febbraio 2014, pervenute in cancelleria rispettivamente l'8 e il 12 maggio 2014, nei procedimenti

Eurogate Distribution GmbH

contro

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

e

DHL Hub Leipzig GmbH

contro

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, vicepresidente della Corte, facente funzione di presidente della Prima Sezione, F. Biltgen, A. Borg Barthet (relatore), M. Berger e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: Manuel Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 novembre 2015,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Eurogate Distribution GmbH e la DHL Hub Leipzig GmbH, da U. Schrömbges, Rechtsanwalt;

* Lingua processuale: il tedesco.

— per lo Hauptzollamt Hamburg-Stadt, da J. Thaler, in qualità di agente;

— per lo Hauptzollamt Braunschweig, da F. Zimmerer, in qualità di agente;

— per il governo ellenico, da K. Georgiadis e K. Karavasili, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier e A. Caeiros, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 gennaio 2016,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli articoli 204 e 236 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»), nonché dell'articolo 7, dell'articolo 10, paragrafo 3, secondo comma, e dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004 (GU 2004, L 168, pag. 35) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), e degli articoli 30 e 61 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 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie in essere, rispettivamente, fra la Eurogate Distribution GmbH (in prosieguo: la «Eurogate») e lo Hauptzollamt Hamburg-Stadt (ufficio doganale centrale di Amburgo, Germania), e fra la DHL Hub Leipzig GmbH (in prosieguo: la «DHL») e lo Hauptzollamt Braunschweig (ufficio doganale centrale di Braunschweig, Germania), relativamente all'obbligo cui le menzionate imprese sono state assoggettate consistente nel pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) poiché è sorta un'obbligazione doganale ex articolo 204 del codice doganale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 I fatti in discussione nel procedimento principale si sono verificati nel corso degli anni 2006 e 2011. Di conseguenza, le direttive applicabili sono la sesta direttiva nella causa C-226/14 e la direttiva IVA nella causa C-228/14.

Sesta direttiva

4 L'articolo 2 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

(...)

2. le importazioni di beni».

5 L'articolo 7 di detta direttiva così stabilisce:

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

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

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

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

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

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

6 L'articolo 10, paragrafo 3, della stessa direttiva, enuncia quanto segue:

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

(...)».

7 Ai sensi dell'articolo 17 della sesta direttiva:

«1. Il diritto a [detrazione] sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

b) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci importate;

(...)».

8 Ai sensi dell'articolo 21 di detta direttiva:

«L'[IVA] è dovuta:

(...)

2. All'importazione: dalla/e persona/e designata/e o riconosciuta/e dallo Stato membro di importazione».

Direttiva IVA

9 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA, è così formulato:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

d) le importazioni di beni».

10 L'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva, così dispone:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

(...)».

11 L'articolo 30 della citata direttiva prevede quanto segue:

«Si considera "importazione di beni" l'ingresso nella Comunità di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell'articolo 24 del trattato.

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

12 L'articolo 60 della direttiva IVA così dispone:

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

13 L'articolo 61 di tale direttiva stabilisce quanto segue:

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

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

14 L'articolo 70 della direttiva di cui trattasi così dispone:

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

15 Ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 1, della medesima direttiva:

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

16 L'articolo 167 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

17 L'articolo 168 della direttiva in parola stabilisce che:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)

e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

18 L'articolo 201 della citata direttiva prevede quanto segue:

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

Codice doganale

19 L'articolo 4, punti 7 e 10, del codice doganale, stabilisce che:

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

7) merci comunitarie: le merci:

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

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

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

(...)

10) dazi all'importazione:

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

(...)».

20 Ai sensi dell'articolo 79 del medesimo codice:

«L'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria.

(...)».

21 L'articolo 89, paragrafo 1, del suddetto codice è così formulato:

«Un regime economico sospensivo è appurato quando le merci vincolate a questo regime o, se del caso, i prodotti compensatori o trasformati ottenuti sotto tale regime ricevono una nuova destinazione doganale ammessa».

22 L'articolo 91 del codice doganale dispone quanto segue:

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

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

(...)

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

a) in base al regime di transito comunitario esterno;

(...)».

23 L'articolo 92 di tale codice così recita:

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

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

24 Ai sensi dell'articolo 96 del medesimo codice:

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

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

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

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».

25 L'articolo 98, paragrafo 1, dello stesso codice così dispone:

«Il regime del deposito doganale consente l'immagazzinamento in un deposito doganale di:

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

(...)».

26 L'articolo 105 del codice doganale enuncia quanto segue:

«La persona indicata dall'autorità doganale deve tenere, nella forma approvata da detta autorità, una contabilità di magazzino di tutte le merci vincolate al regime del deposito doganale. Una contabilità di magazzino non è necessaria quando un deposito pubblico è gestito dall'autorità doganale.

(...)».

27 L'articolo 204 di detto codice così dispone:

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

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

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

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

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

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

28 Ai sensi dell'articolo 236 dello stesso codice:

«1. Si procede al rimborso dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione quando si constati che al momento del pagamento il loro importo non era legalmente dovuto o che l'importo è stato contabilizzato contrariamente all'articolo 220, paragrafo 2.

Si procede allo sgravio dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione quando si constati che al momento della contabilizzazione il loro importo non era legalmente dovuto o che l'importo è stato contabilizzato contrariamente all'articolo 220, paragrafo 2.

Non vengono accordati né rimborso né sgravio qualora i fatti che hanno dato luogo al pagamento o alla contabilizzazione di un importo che non era legalmente dovuto risultano da una frode dell'interessato.

2. Il rimborso o lo sgravio dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione viene concesso, su richiesta presentata all'ufficio doganale interessato, entro tre anni dalla data della notifica al debitore dei dazi stessi.

Questo termine viene prorogato quando l'interessato fornisce la prova che gli è stato impossibile presentare la domanda nel termine stabilito per caso fortuito o di forza maggiore.

L'autorità doganale procede d'ufficio al rimborso o allo sgravio dei dazi di cui sopra quando constati, durante detto termine, l'esistenza di una delle situazioni descritte nel paragrafo 1, primo e secondo comma».

Regolamento d'applicazione

29 L'articolo 866 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; in prosieguo: il «regolamento d'applicazione»), prevede:

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

Diritto tedesco

30 L'articolo 1 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), nella versione applicabile ai fatti in discussione nel procedimento principale (in prosieguo l'«UStG»), così dispone:

«(1) Sono soggette all'imposta le operazioni seguenti:

1. le cessioni e le altre prestazioni, effettuate a titolo oneroso nel territorio tedesco da un'impresa nell'ambito della sua attività;

(...)

4. le importazioni di beni in Germania (…) (imposta sulla cifra d'affari all'importazione);

(...)».

31 L'articolo 5 dell'UStG così prevede:

«(...)

(2) Il ministero federale delle Finanze può disporre l'esenzione o la riduzione dell'imposta mediante regolamento (...)

(...)

5. Per beni che sono importati soltanto a titolo temporaneo per essere successivamente riesportati in regime di vigilanza doganale;

(...)

(3) Il ministero federale delle Finanze può disporre mediante regolamento il rimborso o lo sgravio parziale o totale di imposte sulla cifra d'affari all'importazione applicando per analogia le condizioni di testi del Consiglio o della Commissione delle Comunità europee relativi al rimborso o allo sgravio di dazi all'importazione.

(...)».

32 L'articolo 13 dell'UStG così prevede:

«(1) L'imposta sorge relativamente a

1. le cessioni e altre prestazioni (...)

(...)

(2) Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione si applica l'articolo 21, paragrafo 2.

(...)».

33 L'articolo 15, paragrafo 1, dell'UStG stabilisce che:

«L'imprenditore può detrarre i seguenti importi di imposta assolta a monte:

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni e altre prestazioni che sono eseguite da un altro imprenditore per la sua impresa;

2. l'imposta sulla cifra d'affari sorta all'importazione per beni importati per la sua impresa ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 4;

(...)».

34 Ai sensi dell'articolo 21 dell'UStG:

«(1) L'imposta sulla cifra d'affari all'importazione è un'imposta al consumo ai sensi del codice generale delle imposte (Abgabenordnung).

(2) Le norme doganali si applicano per analogia all'imposta sulla cifra d'affari all'importazione, ad eccezione delle regole relative al perfezionamento attivo nel sistema di rimborso e delle regole relative al perfezionamento passivo.

(...)».

35 L'articolo 1, paragrafo 2, dell'Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (regolamento in materia di esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari all'importazione), dell'11 agosto 1992 (BGBl. 1992 I, pag. 1526), nella versione applicabile all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale (BGBl. 2004 I, pag. 21), prevede quanto segue:

«Fermo restando l'articolo 11, è esente dall'imposta sulla cifra d'affari all'importazione l'importazione temporanea di beni che

1. a titolo degli articoli da 137 a 144 del codice doganale possono essere importati in esenzione dei dazi all'importazione di cui all'articolo 4, punto 10, del codice doganale (...)

(...)

applicando per analogie le norme succitate e le relative norme di applicazione; vi fanno eccezione le norme relative all'applicazione temporanea in caso di esenzione parziale dei dazi all'importazione di cui all'articolo 4, punto 10, del codice doganale».

Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

Causa C-226/14.

36 La Eurogate è autorizzata a gestire un deposito doganale privato dal 2006. La contabilità di magazzino relativa a tale deposito è tenuta per mezzo di un programma informatico.

37 In quanto depositario, la Eurogate ha introdotto nel proprio deposito doganale privato merci non comunitarie provenienti dai suoi clienti al fine di rispedirle fuori dal territorio dell'Unione europea. Al momento della rimozione di tali merci dal deposito doganale sono state redatte dichiarazioni doganali per la loro riesportazione.

38 In occasione di un controllo doganale, il 31 gennaio 2007, si è constatato che le uscite delle merci oggetto di controversia sono state iscritte nella contabilità di magazzino con un ritardo da 11 a 126 giorni e, dunque, troppo tardi rispetto a quanto previsto dall'articolo 105, primo comma, del codice doganale, in combinato disposto con gli articoli 529, paragrafo 1, e 530, paragrafo 3, del regolamento di applicazione.

39 Con un avviso di accertamento del 1° luglio 2008 l'ufficio doganale centrale di Amburgo ha reclamato tanto dazi doganali quanto l'IVA all'importazione per le merci iscritte tardivamente nella contabilità di magazzino. La Eurogate ha proposto reclamo avverso tale avviso.

40 Dopo lo sgravio di una parte dei suddetti dazi, concesso con un avviso dell'11 agosto 2009, per i dazi ancora dovuti l'ufficio doganale centrale di Amburgo, nella sua decisione dell'8 dicembre 2009, ha respinto in quanto infondato il reclamo della Eurogate sulla base del rilievo che le iscrizioni tardive nella contabilità di magazzino dovevano essere considerate una violazione degli obblighi ad essa incombenti nell'ambito del regime di deposito doganale e che, pertanto, tale inadempienza aveva fatto sorgere un'obbligazione doganale sulla base dell'articolo 204, paragrafo 1, del codice doganale.

41 La Eurogate ha quindi presentato ricorso dinanzi al Finanzgericht Hamburg (tribunale per le cause in materia tributaria di Amburgo, Germania) per ottenere l'annullamento dell'avviso di accertamento del 1° luglio 2008, come modificato dall'avviso dell'11 agosto 2009 e confermato dalla decisione dell' 8 dicembre 2009, sostenendo in particolare che le iscrizioni tardive nella contabilità di magazzino delle uscite dal deposito doganale non configurano una violazione dei propri obblighi ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, dal momento che tale obbligo di

iscrizione, che risulta dal combinato disposto degli articoli 105 del codice doganale e 530, paragrafo 3, del regolamento di applicazione, deve essere adempiuto solo dopo l'appuramento del regime di deposito doganale.

42 La questione della fissazione dei dazi doganali è stata sottoposta alla Corte in una causa decisa con la sentenza del 6 settembre 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 Al punto 35 della sentenza in parola la Corte ha dichiarato che l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale doveva essere interpretato nel senso che, in caso di merce non comunitaria, l'inadempienza dell'obbligo di iscrivere nella contabilità di magazzino all'uopo prevista l'uscita della merce da un deposito doganale, al più tardi al momento di tale uscita, fa sorgere un'obbligazione doganale per la suddetta merce, anche qualora quest'ultima sia stata riesportata.

44 Per quanto riguarda l'IVA all'importazione, la Eurogate contesta la liquidazione relativa a tale imposta, sulla base del rilievo che, indipendentemente dall'insorgere dell'obbligazione doganale, le condizioni della riscossione dell'IVA all'importazione non sono soddisfatte, giacché la merce di cui trattasi non è stata introdotta nel circuito economico dell'Unione.

45 L'ufficio doganale centrale di Amburgo ha replicato a detto argomento adducendo che l'insorgenza dell'obbligazione doganale comporta parimenti l'insorgenza dell'IVA all'importazione, considerato che la normativa nazionale in materia di imposta sulla cifra d'affari e la disciplina dell'Unione in materia di IVA rinviano al diritto doganale.

46 A siffatto proposito il giudice del rinvio ricorda che detta motivazione corrisponde alla giurisprudenza dei giudici tedeschi cosicché il ricorso dovrebbe essere respinto a tale titolo, poiché non è soddisfatta nessuna delle condizioni di esenzione del tributo all'importazione enunciate all'articolo 5 dell'UStG e all'articolo 1, paragrafo 2, del regolamento federale relativo all'esenzione dell'imposta sulla cifra d'affari all'importazione, nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale.

47 Ciò nondimeno, il giudice del rinvio si chiede, da un lato, se l'IVA all'importazione sia necessariamente dovuta in caso di insorgenza di un'obbligazione doganale all'importazione a titolo dell'articolo 204 del codice doganale e, dall'altro, se un depositario doganale quale la ricorrente nel procedimento principale possa, eventualmente, essere debitore dell'IVA.

48 In tale contesto il Finanzgericht Hamburg (tribunale per le cause in materia tributaria di Amburgo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia in contrasto con le disposizioni della sesta direttiva la riscossione dell'imposta sull'IVA all'importazione per prodotti riesportati come merce non comunitaria, per i quali tuttavia è sorta un'obbligazione doganale a causa della violazione di un obbligo di cui all'articolo 204 del codice doganale, consistente nella specie nel mancato adempimento nei termini dell'obbligo di iscrivere nella contabilità di magazzino prevista a tal fine il prelievo della merce da un deposito doganale al più tardi al momento del prelievo stesso.

In caso di risposta negativa alla prima questione:

2) Se le disposizioni della sesta direttiva impongano in tali casi la riscossione dell'IVA all'importazione per i prodotti di cui trattasi o se gli Stati membri dispongano a tale riguardo di un margine di discrezionalità.

e

3) Se un magazziniere doganale che, nell'ambito di un rapporto di prestazione di servizi, immagazzina un prodotto proveniente da un paese terzo nel suo deposito doganale, senza poterne disporre, sia debitore dell'IVA all'importazione, sorta in conseguenza della sua violazione dell'obbligo di cui all'articolo 10, paragrafo 3, secondo comma, della sesta direttiva, in combinato disposto con l'articolo 204, paragrafo 1, del codice doganale, anche se il prodotto in questione non è impiegato ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva».

Causa C-228/14.

49 In data 5 gennaio 2011 veniva avviato un regime di transito esterno T 1 relativo a merci non comunitarie che, dopo detto avvio, dovevano essere trasportate a Macao (Cina) nel termine impartito, comunque entro e non oltre il 12 gennaio 2011, attraverso l'ufficio doganale dell'aeroporto di Hannover (Germania) o dell'aeroporto di Lipsia (Germania). La DHL, che è uno spedizioniere ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 2, del codice doganale, ha omesso di presentare le merci all'ufficio doganale dell'aeroporto di Lipsia prima della loro spedizione a Macao.

50 Non risultava possibile procedere all'appuramento del regime di transito ai sensi dell'articolo 366, paragrafo 2, del regolamento di applicazione, in quanto non potevano essere presentati i documenti necessari.

51 L'8 agosto 2011 l'Ufficio doganale centrale di Braunschweig emetteva nei confronti della DHL, a titolo dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, un avviso di accertamento che stabiliva segnatamente l'IVA all'importazione per un importo di EUR 6 002,01. Non venivano proposti reclami.

52 Il 29 febbraio 2012 la DHL chiedeva, a norma dell'articolo 236 del codice doganale, il rimborso dell'IVA all'importazione versata sulla base di detto avviso di accertamento.

53 Con decisioni del 28 marzo 2012 e del 5 luglio 2012 l'ufficio doganale centrale di Braunschweig respingeva la domanda di rimborso di dazi all'importazione e il reclamo della DHL.

54 La DHL ha proposto ricorso dinanzi al Finanzgericht Hamburg (tribunale per le cause in materia tributaria di Amburgo) facendo valere che non poteva essere riscossa IVA su merci in transito che non sono state introdotte nel circuito economico tedesco.

55 In tale contesto il Finanzgericht Hamburg (tribunale per le cause in materia tributaria di Amburgo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'IVA all'importazione su beni che siano stati riesportati come merce non comunitaria sotto vigilanza doganale, per i quali tuttavia è sorta un'obbligazione doganale a causa della violazione di un obbligo di cui all'articolo 204 del codice doganale – consistente nella specie nel mancato assolvimento nei termini della procedura di transito comunitario esterno tramite presentazione presso l'ufficio doganale competente prima dell'introduzione nel paese terzo – sia considerata legalmente non dovuta ai sensi dell'articolo 236, paragrafo 1, del codice doganale, in combinato disposto con le disposizioni della direttiva IVA, in ogni caso quando venga considerato debitore colui sul quale incombeva l'obbligo violato, senza che avesse potere dispositivo sui beni».

56 Con ordinanza del presidente della Corte del 14 ottobre 2014 le cause C-226/14 e C-228/14 sono state riunite ai fini della fase scritta e orale del procedimento nonché della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione nella causa C-226/14

57 Con la sua prima questione nella causa C-226/14 il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 7, paragrafo 3, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'IVA su merci riesportate come merci non comunitarie è dovuta nel caso in cui un'obbligazione doganale sia sorta esclusivamente in forza dell'articolo 204 del codice doganale.

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

59 Occorre verificare, anzitutto, se merci quali quelle di cui trattasi nel procedimento principale siano state oggetto di importazione ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva.

60 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, è considerata «importazione di un bene» l'entrata nell'Unione di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli 23 CE e 24 CE.

61 L'articolo 7, paragrafo 3, della sesta direttiva, precisa che, se un siffatto bene è posto, al momento della sua entrata nell'Unione, in uno dei regimi di cui all'articolo 16, paragrafo 1, parte B, lettere da a) a d), della medesima direttiva, la sua importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene stesso è svincolato da tali regimi.

62 Nella fattispecie in esame le merci di cui al procedimento principale, provenienti da un paese terzo, sono state poste nel regime di deposito doganale di uno Stato membro prima di essere riesportate fuori dal territorio doganale.

63 Di conseguenza, tali merci sono state vincolate, a partire dalla loro entrata all'interno dell'Unione e fino alla data della loro riesportazione, in uno dei regimi di cui all'articolo 16, paragrafo 1, parte B, lettera c), della sesta direttiva.

64 È necessario ricordare che la Corte ha statuito, al punto 35 della sentenza del 6 settembre 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), che, in caso di merce non comunitaria, l'inadempienza dell'obbligo di iscrivere nella contabilità di magazzino all'uopo prevista l'uscita della merce da un deposito doganale, al più tardi al momento di tale uscita, fa sorgere un'obbligazione doganale per la suddetta merce, ex articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, anche qualora quest'ultima merce sia stata riesportata.

65 Ciò nondimeno, nella controversia di cui al procedimento principale, è pacifico che l'inadempimento dell'obbligo in parola è stato constatato dopo la riesportazione delle merci di cui trattasi. Conseguentemente, dette merci si trovavano nel regime di deposito doganale fino alla loro riesportazione e non è controverso che non sussistevano rischi che le medesime entrassero nel circuito economico dell'Unione. Difatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 97 delle sue conclusioni, l'esigibilità dell'IVA potrebbe anche aggiungersi all'obbligazione doganale qualora si potesse ritenere, sulla base della specifica condotta illecita da cui è sorta detta obbligazione, che le merci di cui trattasi siano entrate nel circuito economico dell'Unione e possono quindi essere stato oggetto di consumo, configurandosi pertanto l'assoggettamento all'IVA.

66 Poiché, dunque, le merci di cui al procedimento principale non erano svincolate da tali regimi al momento della loro riesportazione, benché si trovassero materialmente nel territorio dell'Unione, non si può ritenere che esse siano state oggetto di un'«importazione», ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punto 46).

67 Di conseguenza, non essendosi avuta un'importazione alla data dei fatti del procedimento principale, le merci in parola non erano soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva (sentenza dell'8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punto 48).

68 Come correttamente rilevato dalla Commissione europea, la sentenza del 15 maggio 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), non può rimettere in discussione tale risposta. Nella causa all'origine di tale sentenza era stato applicato l'articolo 866 del regolamento di applicazione, il quale prevede che, quando un'obbligazione doganale all'importazione sorge, in particolare, a norma degli articoli 203 o 204 del codice doganale e i dazi all'importazione sono stati pagati, la merce di cui trattasi è considerata comunitaria senza che sia necessaria una dichiarazione d'immissione in libera pratica.

69 Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 84 delle sue conclusioni, l'ambito di applicazione del summenzionato articolo 866 è circoscritto alle merci che si trovano nel territorio doganale dell'Unione e non riguarda le merci che sono state riesportate. Deriva dunque dal punto 65 della presente sentenza che le merci di cui al procedimento principale avevano già lasciato il territorio doganale dell'Unione e non potevano quindi essere introdotte materialmente nel suo circuito economico.

70 Di conseguenza, come posto in rilievo dall'avvocato generale ai paragrafi 86 e 87 delle sue conclusioni, l'articolo 866 del regolamento di applicazione non potrebbe applicarsi alla controversia di cui al procedimento principale poiché l'obbligazione doganale relativa alle merci di cui al procedimento principale, le quali sono ininterrottamente restate soggette a un regime sospensivo, è sorta soltanto dopo la loro riesportazione. Le merci in parola, infatti, sono state svincolate dal regime di deposito doganale a motivo della loro riesportazione, non essendosi quindi verificata alcuna importazione.

71 Alla luce delle suesposte considerazioni si deve rispondere alla prima questione nella causa C-226/14 dichiarando che l'articolo 7, paragrafo 3, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'IVA su merci riesportate come merci non comunitarie non è dovuta allorché dette merci non sono state svincolate da regimi doganali previsti alla menzionata disposizione alla data della loro riesportazione, ma sono state svincolate dai regimi in parola a motivo di quest'ultima, e ciò anche se un'obbligazione doganale è sorta esclusivamente in forza dell'articolo 204 del codice doganale.

Sulla seconda e sulla terza questione nella causa C-226/14

72 Alla luce della risposta fornita alla prima questione nella causa C-226/14 non risulta necessario rispondere alla seconda questione e alla terza questione sollevate in tale causa.

Sulla questione nella causa C-228/14

73 Con la sua questione nella causa C-228/14 il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 236, paragrafo 1, del codice doganale, in combinato disposto con le disposizioni della direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che l'IVA all'importazione relativa a merci riesportate come merci non comunitarie sotto vigilanza doganale, ma che hanno determinato l'insorgenza di un'obbligazione doganale a motivo dell'inadempienza di un obbligo di cui all'articolo 204 del codice doganale, sia considerata legalmente non dovuta allorché il soggetto considerato debitore sia quello su cui incombeva l'obbligo violato senza che il medesimo avesse potere dispositivo su tali merci.

74 In via preliminare si deve ricordare che, nella causa C-228/14, la direttiva applicabile è la direttiva IVA. Ciò nondimeno, poiché le disposizioni della suddetta direttiva applicabili alla causa in parola corrispondono agli articoli della sesta direttiva applicabili alla causa C-226/14, è necessario rinviare mutatis mutandis all'analisi svolta dalla Corte ai punti da 58 a 61 della presente sentenza al fine di verificare previamente se l'IVA sia effettivamente dovuta.

75 A tale riguardo, le merci in discussione nel procedimento principale, provenienti da un paese terzo, sono state poste in regime di transito esterno prima di essere riesportate fuori dal territorio doganale.

76 Di conseguenza, tali merci sono state vincolate a partire dalla loro entrata all'interno dell'Unione a uno dei regimi di cui all'articolo 61, primo comma,della direttiva IVA.

77 Dalla decisione di rinvio discende che l'inadempimento dell'obbligo di assolvere la procedura di transito comunitario esterno tramite presentazione delle merci di cui al procedimento principale presso l'ufficio doganale competente prima dell'introduzione nel paese terzo ha determinato l'insorgenza di un'obbligazione doganale ex articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, circostanza che non è contestata dalle parti del procedimento principale. Ciò nondimeno, si deve constatare che le merci in parola, che sono state riesportare senza introduzione nel circuito economico dell'Unione, sono dunque rimaste in regime di transito esterno fino alla data della loro riesportazione.

78 Quindi, poiché le merci di cui al procedimento principale non erano state svincolate da tale regime alla data della loro riesportazione, benché si trovassero materialmente nel territorio dell'Unione, non si può ritenere che esse siano state oggetto di un'«importazione», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punto 46).

79 Di conseguenza, non essendosi avuta un'importazione alla data dei fatti del procedimento principale, le merci in parola non erano soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA (sentenza dell'8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punto 48).

80 Ne risulta che, siccome manca il fatto generatore dell'IVA, ossia l'importazione, conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, la questione dell'identità del debitore cessa di porsi.

81 Inoltre, la Corte ha già statuito che l'articolo 4, punto 10, del codice doganale, deve essere interpretato nel senso che i dazi all'importazione non includono l'IVA da riscuotere per l'importazione di beni (sentenza del 29 luglio 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punto 47).

82 Di conseguenza, l'articolo 236, paragrafo 1, del codice doganale, che prevede il rimborso dei dazi all'importazione quando si constati che, al momento del pagamento, il loro importo non era legalmente dovuto, non può includere il rimborso dell'IVA.

83 Alla luce delle suesposte considerazioni si deve rispondere alla questione posta nella causa C-228/14 dichiarando che l'articolo 236, paragrafo 1, del codice doganale, in combinato disposto con le disposizioni della direttiva IVA, deve essere interpretato nel senso che, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, giacché l'IVA su merci riesportate come merci non comunitarie non è dovuta allorché dette merci non sono state svincolate da regimi doganali previsti all'articolo 61 della direttiva IVA, e ciò anche quando un'obbligazione doganale è sorta esclusivamente sulla base dell'articolo 204 del codice doganale, non vi sono debitori dell'IVA. L'articolo 236 del suddetto codice deve essere interpretato nel senso che non può essere applicato nelle situazioni riguardanti il rimborso dell'IVA.

Sulle spese

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

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

1) **L'articolo 7, paragrafo 3, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004, deve essere interpretato nel senso che l'imposta sul valore aggiunto su merci riesportate come merci non comunitarie non è dovuta allorché dette merci non sono state svincolate dai regimi doganali previsti alla menzionata disposizione alla data della loro riesportazione, ma sono state svincolate dai regimi in parola a motivo di quest'ultima, e ciò anche se un'obbligazione doganale è sorta esclusivamente in forza dell'articolo 204 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005.**

2) **L'articolo 236, paragrafo 1, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 648/2005, in combinato disposto con le norme della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, giacché l'imposta sul valore aggiunto su merci riesportate come merci non comunitarie non è dovuta allorché dette merci non sono state svincolate dai regimi doganali previsti all'articolo 61 della direttiva menzionata, e ciò anche se un'obbligazione doganale è sorta esclusivamente in forza dell'articolo 204 del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 648/2005, non vi sono debitori dell'imposta sul valore aggiunto. L'articolo 236 del suddetto codice deve essere interpretato nel senso che non può essere applicato nelle situazioni riguardanti il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto.**

Firme