

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JEAN MISCHO

presentate il 27 novembre 2001 ¹

1. Lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) chiede alla Corte d'interpretare l'art. 7, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme², come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388 e che prevede misure di semplificazione in materia d'imposta sul valore aggiunto³ (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

3. Ai sensi dell'art. 7, intitolato «Importazioni», della sesta direttiva:

«1. Si considera “importazione di un bene”:

a) l'entrata nella Comunità di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli 9 e 10 del trattato che istituisce la Comunità economica europea (...)

I — Ambito normativo comunitario

(...)

Disposizioni fiscali

2. In virtù dell'art. 2, punto 2, della sesta direttiva, le importazioni di beni sono sottoposte all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

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.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU L 145, pag. 1.

3 — GU L 384, pag. 47.

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.

fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari.

(...)).

(...)).

4. Ai sensi dell'art. 10, n. 3, della sesta direttiva:

5. L'art. 21 della sesta direttiva, intitolato «Debitori dell'imposta verso l'Erario» prevede che l'IVA è dovuta, all'importazione, dalla persona o dalle persone designate o riconosciute dallo Stato membro d'importazione.

«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.

Disposizioni doganali

6. Ai sensi dell'art. 5, n. 2, lett. a), del regolamento (CEE) del Consiglio 17 settembre 1990, n. 2726, relativo al transito comunitario⁴, che figura sotto il titolo II, intitolato «Campo di applicazione»:

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

«In deroga agli articoli 1 e 3 il regime di transito comunitario non si applica ai

4 — GU L 262, pag. 1.

trasporti di merci effettuati:

a) in base a carnets TIR (convenzione TIR), sempreché:

- 1) essi siano iniziati o debbano concludersi all'esterno della Comunità

(...).

7. Gli artt. 20, 21 e 22 del regolamento n. 2726/90 sono così redatti:

«*Articolo 20*

1. Le merci indicate in un documento T1 possono essere trasbordate su altro mezzo di trasporto sotto vigilanza delle autorità competenti dello Stato membro sul cui territorio il trasbordo deve essere effettuato, senza che sia necessario rinnovare la dichiarazione. In tal caso le autorità competenti annotano il documento T1 in conformità.

I - 6232

2. Le autorità competenti possono, alle condizioni da loro stabilite, autorizzare il trasbordo prescindendo dalla propria vigilanza. In tal caso, il trasportatore annota in conformità il documento T1 e informa, per ottenere il visto, le autorità competenti dello Stato membro in cui è stato effettuato il trasbordo.

Articolo 21

1. In caso di rottura dei sigilli durante il trasporto, per causa indipendente dalla volontà del trasportatore, questi deve prontamente domandare la compilazione di un verbale di constatazione alle autorità competenti dello Stato membro in cui si trova il mezzo di trasporto. L'autorità che interviene appone, se possibile, nuovi sigilli.

2. In caso di incidente che renda necessario il trasbordo su un altro mezzo di trasporto, si applicano le disposizioni dell'articolo 20.

3. In caso di pericolo imminente che renda necessario l'immediato scarico, parziale o totale, il trasportatore può agire di propria iniziativa. Egli ne fa menzione sul documento T1. In tal caso, si applicano le disposizioni del paragrafo 1.

4. Quando, a seguito di incidenti o di altri avvenimenti intervenuti durante il trasporto, il trasportatore non è in grado di rispettare il termine di cui all'articolo 13, egli deve darne comunicazione prontamente all'autorità competente prevista al paragrafo 1. Tale autorità annota il documento T1 in conformità.

tenza e qualora il mancato rispetto del termine sia dovuto a circostanze debitamente comprovate e accettate dall'ufficio di destinazione, non imputabili al trasportatore o all'obbligato principale, si considera che quest'ultimo abbia rispettato il termine prescritto.»

8. L'art. 34 del regolamento n. 2726/90, che figura sotto il capitolo 4, intitolato «Irregolarità», del titolo V di questo regolamento, dispone:

Articolo 22

1. Le merci e il documento T1 devono essere presentati all'ufficio di destinazione.

«1. Quando è accertato che, nel corso o in occasione di operazioni di transito comunitario, è stata commessa un'infrazione o un'irregolarità in un determinato Stato membro, l'azione per il recupero dei dazi e degli altri diritti e imposte, eventualmente esigibili, è posta in essere da tale Stato membro in conformità delle disposizioni comunitarie o nazionali senza pregiudizio dell'esercizio delle azioni penali.

2. L'ufficio di destinazione annota gli esemplari del documento T1 in base ai risultati del controllo effettuato, rispedisce immediatamente un esemplare all'ufficio di partenza e conserva l'altro esemplare.

2. Quando è accertato che, nel corso o in occasione di operazioni di transito comunitario, è stata commessa un'infrazione o un'irregolarità senza che sia possibile stabilire il luogo in cui è stata commessa, si considera che l'infrazione o l'irregolarità sia stata commessa nello Stato membro in cui è stata accertata.

3. L'operazione di transito comunitario può avere termine in un ufficio diverso da quello previsto nel documento T1. Tale ufficio diventa, in tal caso, ufficio di destinazione.

3. Quando la spedizione non è stata presentata all'ufficio di destinazione e non è

4. Quando le merci vengono presentate all'ufficio di destinazione dopo la scadenza del termine prescritto dall'ufficio di par-

possibile stabilire il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità, si considera che questa infrazione o irregolarità sia stata commessa:

— nello Stato membro da cui dipende l'ufficio di partenza,

ovvero

— nello Stato membro da cui dipende l'ufficio di passaggio all'entrata nella Comunità ed a cui è stato consegnato un avviso di passaggio,

a meno che, entro un termine da stabilire, non venga apportata la prova, con soddisfazione delle autorità competenti, della regolarità dell'operazione di transito ovvero del luogo in cui l'infrazione o irregolarità è stata commessa.

Se, in mancanza di siffatta prova, si continua a ritenere detta infrazione o irregolarità commessa nello Stato membro di partenza, ovvero nello Stato membro di entrata di cui al primo comma, secondo trattino, i dazi ed altri diritti e imposte inerenti alle merci in questione vengono riscossi da tale Stato membro conformemente alle disposizioni comunitarie o nazionali.

Se, prima della scadenza del termine di tre anni a decorrere dalla data di registrazione della dichiarazione T1, è possibile determinare lo Stato membro in cui la suddetta infrazione o irregolarità è stata effettivamente commessa, tale Stato membro procede, conformemente alle disposizioni comunitarie o nazionali, al recupero dei dazi ed altri diritti e imposte (salvo quelli già riscossi, conformemente al secondo comma, a titolo di risorse proprie della Comunità) inerenti alle merci in questione. In tal caso, non appena viene fornita la prova di tale recupero, i dazi e gli altri diritti e imposte inizialmente riscossi (salvo quelli già riscossi a titolo di risorse proprie della Comunità) sono rimborsati.

(...)».

9. L'art. 2 della convenzione doganale concernente il trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR, conclusa a Ginevra il 14 novembre 1975 (in prosieguo: la «convenzione TIR»), approvata a nome della Comunità economica europea con il regolamento (CEE) del Consiglio 25 luglio 1978, n. 2112⁵, dispone:

«La presente convenzione concerne i trasporti di merci, senza rottura di carico attraverso una o più frontiere, eseguiti da un ufficio doganale di partenza d'una parte

⁵ — GU L 252, pag. 1.

contraente ad un ufficio doganale di destinazione di un'altra parte contraente, o della medesima parte contraente, in veicoli stradali, autotreni o contenitori, a condizione che una parte del tragitto tra l'inizio e la fine dell'operazione TIR sia effettuato su strada».

ventore, nel paese in cui l'infrazione è stata commessa, alle sanzioni previste dalla legislazione di detto paese.

Articolo 37

10. Ai sensi dell'art. 25 della convenzione TIR:

«Se, (...) una chiusura doganale è deteriorata in corso di viaggio o se delle merci sono state distrutte o danneggiate senza lesione delle chiusure doganali, il carnet TIR dovrà essere utilizzato conformemente alla procedura prevista nell'allegato 1 della presente convenzione, salva restando l'eventuale applicazione delle disposizioni legislative nazionali; si dovrà inoltre stendere il processo verbale di accertamento inserito nel carnet TIR».

Allorché non è possibile stabilire dove un'irregolarità è stata commessa, la stessa sarà reputata commessa nel territorio della parte contraente in cui è stata accertata».

12. L'art. 2 del regolamento (CEE) del Consiglio 13 luglio 1987, n. 2144, riguardante l'obbligazione doganale⁶, che figura sotto la parte A, intitolata «Obbligazione doganale all'importazione», del titolo I, intitolato «Nascita dell'obbligazione doganale», al n. 1, lett. c) e d), dispone:

11. Gli artt. 36 e 37 della convenzione TIR prevedono:

«L'obbligazione doganale all'importazione sorge per:

«Articolo 36

(...)

Qualsiasi infrazione alle disposizioni della presente convenzione esporrà il contrav-

⁶ — GU L 201, pag. 15.

- c) la sottrazione di una merce soggetta a dazi all'importazione al controllo doganale che deriva dalla sua immissione in custodia temporanea o dal suo assoggettamento ad un regime doganale che preveda un controllo doganale;
- c) nei casi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), al momento in cui la merce è sottratta al controllo doganale;
- d) l'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 essa è sottoposta o l'inosservanza di una delle condizioni per l'assegnazione di una merce a tale regime, sempre che non si accerti che tale inosservanza non ha avuto conseguenze effettive sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato».
- d) nei casi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), al momento in cui cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza dà origine all'obbligazione doganale oppure al momento in cui la merce è stata assegnata al regime doganale considerato se risulta *a posteriori* che non era realmente soddisfatta una delle condizioni fissate per la concessione di tale regime».

13. L'art. 3 dello stesso regolamento recita:

14. Una delle forme⁷ di «sottrazione al controllo doganale», ai sensi dell'art. 2 del regolamento n. 2144/87, è precisata all'art. 1 del regolamento (CEE) della Commissione 8 marzo 1989, n. 597, che stabilisce talune disposizioni di applicazione del regolamento n. 2144/87⁸, che è così formulato:

«Il momento in cui si considera sorta l'obbligazione doganale all'importazione corrisponde:

«Sono considerate come sottrazioni di merci al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) del regolamento (CEE) n. 2144/87, la presentazione della dichiarazione in dogana delle merci, il compimento di qualsiasi altro atto

(...)

⁷ — V. il primo 'considerando' di questo regolamento.

⁸ — GU L 65, pag. 11.

avente eguale effetto giuridico, nonché la presentazione di un qualunque documento per il visto delle autorità competenti, quando tali comportamenti hanno l'effetto che alle merci sia erroneamente conferito lo status doganale di merci comunitarie».

15. Poiché i fatti che costituiscono l'oggetto della causa principale si sono verificati — come vedremo — prima della data a partire dalla quale si applica il regolamento (CEE) n. 2913/92⁹, quest'ultimo non fa parte dell'ambito giuridico della causa in esame.

II — La causa principale

16. Nei mesi di ottobre e di novembre 1993 sono state importate nei Paesi Bassi alcune partite di latte in polvere provenienti dalla Lituania. Il trasporto dalla Lituania è stato effettuato due volte tramite un carnet TIR; a partire dalla frontiera doganale della Comunità è stato effettuato sette volte tramite un documento T1.

17. Le partite di latte in polvere sono state caricate in Lituania su mezzi di trasporto consistenti in una trattoria e in un semiri-

morchio immatricolati in detto paese. Le partite di latte trasportate con l'accompagnamento di carnet TIR sono state importate nel territorio doganale della Comunità dopo l'espletamento delle formalità previste in Germania per l'ulteriore transito sempre con l'accompagnamento dei carnet TIR. Le altre partite di latte, caricate nei mezzi di trasporto sopra descritti, sono state trasportate per nave in container fino al territorio doganale della Comunità per essere ulteriormente trasportate dopo il controllo doganale subito dopo il loro arrivo in Germania. Per queste ultime partite di latte uno spedizioniere doganale stabilito nel porto di arrivo ha effettuato una dichiarazione di transito comunitario esterno.

18. Conformemente alle disposizioni vigenti, le targhe della trattoria e del semirimorchio sono state annotate sui carnet TIR e sui documenti T1, che indicavano che le merci erano destinate ad essere consegnate in Portogallo.

19. Tuttavia, le merci sono state trasportate presso il sito della società Haukes Transportgesellschaft di Wyler (Germania), vicino alla frontiera con i Paesi Bassi. Un certo sig. Jan Lamme, contro il quale, in riferimento alle importazioni in questione, è stato intentato un procedimento penale quale principale imputato, o un membro dell'organizzazione da lui stesso creata, attendeva i mezzi di trasporto a bordo di

⁹ — Regolamento del Consiglio 12 ottobre 1992, che stabilisce il codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»). In virtù dell'art. 253, questo regolamento è applicabile a decorrere dal 1° gennaio 1994.

una trattrice provvista di targa olandese. Il semirimorchio è stato disarticolato dalla trattrice originaria e collegato a questa trattrice senza che le autorità doganali ne venissero informate.

20. Le merci sono poi state trasportate in territorio olandese. Esse non sono state presentate, accompagnate dai relativi carnet TIR o dai documenti T1, né negli uffici di destinazione indicati su questi documenti, come prevede l'art. 22, n. 1, del regolamento n. 2726/90, né nell'ufficio di destinazione nei Paesi Bassi.

21. Le merci, dopo essere state vendute dal signor Lamme alla società Liberexim BV (in prosieguo: la «Liberexim»), e poi da quest'ultima ad una terza società olandese, sono state, su incarico di quest'ultima società, consegnate, nel medesimo anno, nei magazzini di una dozzina di aziende nei Paesi Bassi.

22. L'Inspecteur der Belastingdienst Arnhem (in prosieguo: l'«ispettore»), ritenendo applicabile l'articolo 18, n.1, prima frase, lett. c), della Wet op de omzetbelasting (legge riguardante l'imposta sulla cifra d'affari), del 28 giugno 1968 (Stbl. 329, in prosieguo: la «legge IVA»), in quanto le partite di latte in polvere erano state «svincolate» da un regime doganale nei Paesi Bassi, ha notificato per iscritto, in data 26 gennaio 1996, alla Liberexim

un'ingiunzione di pagamento di un importo pari a NGL 70.676,10 a titolo di IVA.

23. Poiché il ricorso in opposizione proposto dalla Liberexim è stato respinto dall'ispettore, la società ha proposto ricorso contro tale decisione dinanzi al Gerechtshof di Arnhem (Paesi Bassi).

24. Questo giudice ha respinto il ricorso della Liberexim con sentenza 18 marzo 1998. Il Gerechtshof ha interpretato l'art. 18 della legge IVA nel senso che il fatto generatore di una «importazione di merci» si produce in particolare quando le merci sono «svincolate» da un regime doganale nei Paesi Bassi. Esso ha dedotto dai fatti accertati e dagli estratti di processi verbali che le merci in questione erano state «svincolate» dal regime di transito comunitario esterno nei Paesi Bassi e non in Germania, come aveva sostenuto la Liberexim.

25. La Liberexim ha presentato ricorso in cassazione davanti allo Hoge Raad der Nederlanden. Essa ha sostenuto che l'IVA era divenuta esigibile in Germania perché si era deciso di trasportare le merci ad una destinazione diversa da quella indicata nella dichiarazione. Le modalità che vanno osservate quando le merci sono assoggettate al regime di transito comunitario esterno non sarebbero dunque state rispettate.

III — Le questioni pregiudiziali

26. Stando così le cose, il giudice di rinvio, ritenendo che la soluzione della controversia richiedesse l'interpretazione dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva, ha deciso, con sentenza 23 giugno 1999, di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Che cosa si debba intendere con l'espressione "svincolato" da un regime di transito comunitario esterno, ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva, nell'ipotesi in cui tale svincolo non avvenga in modo regolare, ossia venga effettuato in modo diverso dalla dichiarazione delle merci per la loro immissione in libera pratica:
- a) se si tratti della prima operazione compiuta sulle merci contravvenendo ad una prescrizione connessa con tale regime e se abbia rilevanza la circostanza che nell'operazione possa ravvisarsi l'intento con essa perseguito di porre le merci in circolazione nella Comunità in violazione di tale prescrizione; oppure
 - b) se al riguardo abbia (anzitutto) rilevanza il momento in cui le merci — nel caso di specie in seguito a manomissione dei sigilli — siano state scaricate dal mezzo di trasporto senza il previo adempimento dell'obbligo di presentare le stesse merci munite di un documento all'ufficio di destinazione, come prescritto dall'art. 22, n. 1, del regolamento [n.2726/90] relativo al transito comunitario, e se abbia rilevanza la circostanza che nell'operazione possa ravvisarsi un intento con essa perseguito di porre le merci in circolazione nella Comunità in violazione delle disposizioni comunitarie; oppure
 - c) se l'espressione "svincolato" da un regime di transito comunitario esterno debba intendersi riferita al complesso delle operazioni che hanno portato all'irregolare messa in circolazione delle merci nella Comunità.
- 2) Nel caso in cui la prima questione debba essere risolta nel senso indicato sub c), dove abbia luogo lo svincolo: se esso avvenga nel luogo in cui è stata compiuta la prima operazione irregolare oppure nel luogo in cui è stata compiuta una successiva operazione, in particolare quello in cui le merci — nel caso di specie in seguito a manomissione dei sigilli — sono state scaricate dal mezzo di trasporto».

IV — Le tesi esposte davanti alla Corte

27. Le posizioni delle diverse parti intervenienti relative alla prima questione possono essere riassunte nella maniera seguente:

28. Secondo la *Liberexim*, «[d]all'articolo 34 [del regolamento n. 2726/90] deriva che un'obbligazione doganale sorge quando si verificano irregolarità, da una parte, e quando si verificano infrazioni, dall'altra. Ai sensi di questa disposizione nessuna condizione è posta a queste infrazioni o a queste irregolarità». Ne consegue, secondo la società, che, «in linea di massima, ogni infrazione o irregolarità fa sì che i dazi all'importazione diventino esigibili».

29. La *Liberexim* propone quindi che «la Corte dichiarare che il punto a) della prima questione dello Hoge Raad deve ricevere una risposta affermativa, dal momento che, considerate le operazioni menzionate nella sentenza dello Hoge Raad, operazioni che sono state compiute in violazione di disposizioni di diritto comunitario in generale e di disposizioni del regolamento (CEE) n. 2855/85 in particolare, i dazi all'importazione sono divenuti esigibili».

30. Il governo olandese osserva che, «[p]er determinare il luogo in cui l'imposta sulla

cifra d'affari diventa esigibile all'importazione nel caso di merci che, assoggettate al regime di transito comunitario esterno di cui all'art. 7, n. 3, della sesta direttiva, sono svincolate da detto regime, occorre determinare il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale».

31. Secondo il governo olandese, l'obbligazione doganale è sorta al momento dello scarico delle merci dal mezzo di trasporto — nel caso di specie, in seguito a manomissione dei sigilli — senza presentazione delle merci e dei documenti nell'ufficio di destinazione, dato che detta operazione costituisce una sottrazione delle merci al controllo doganale di cui all'art. 2, n. 1, lett. c) del regolamento n. 2144/87.

32. Il governo olandese aggiunge che la questione se il cambiamento della tratrice, di cui alla prima questione, sub a), del giudice di rinvio, fa sorgere un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. d), del regolamento n. 2144/87 non ha più alcuna rilevanza, dal momento che si è accertata l'esistenza di un'operazione che ha fatto sorgere un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c), del regolamento n. 2144/87. Secondo questo governo, la sistematica delle disposizioni ha per conseguenza che non può più applicarsi il criterio dell'inadempienza di uno degli obblighi o dell'inosservanza di una delle condizioni, indicato all'art. 2, n. 1, lett. d) del regolamento n. 2144/87.

33. Il governo olandese propone dunque alla Corte di rispondere che «c'è "svincolo" dal regime di transito esterno ai sensi dell'art. 7, terzo comma, della sesta direttiva — se tale svincolo si realizza in maniera irregolare, ossia in una maniera diversa dalla dichiarazione delle merci in libera pratica — solo quando le merci — nel caso di specie, in seguito a manomissione dei sigilli — vengono scaricate dal mezzo di trasporto senza che venga rispettato l'obbligo di presentare le merci e i documenti all'ufficio di destinazione».

destinazione, come un'operazione che comporta lo «svincolo» irregolare di tali merci dal regime doganale al quale erano sottoposte. Nella causa principale, dunque, lo «svincolo» dai regimi doganali TIR e di transito esterno non si può considerare avvenuto in Germania. Invece, secondo questo governo, esso è avvenuto nei Paesi Bassi, paese nel quale le merci in questione sono state illegalmente immesse sul mercato, al di fuori di qualsiasi controllo delle autorità doganali.

34. Il *governo italiano* osserva che solo i comportamenti che consentono di attribuire senza equivoco all'operatore interessato l'intendimento di acquisire la disponibilità delle merci sottoposte a un dato regime doganale, senza avere preventivamente adempiuto le formalità doganali previste a tale scopo, possono configurare in maniera incontestabile lo «svincolo» irregolare delle merci da un tale regime. Pertanto, le insolvenze di carattere soltanto formale, di cui è prevista la possibilità di sanatoria a posteriori, non potrebbero costituire la condizione della nascita dell'obbligazione doganale e, di conseguenza, dell'obbligazione fiscale.

36. Secondo il *governo del Regno Unito* lo «svincolo» delle merci dal regime di transito coincide con la nascita dell'obbligazione doganale. Infatti, secondo questo governo, l'obiettivo di fondo del regime di transito comunitario esterno consiste nella sospensione dei dazi di dogana. Una volta sorta l'obbligazione doganale, le merci si devono considerare come non più coperte dal regime doganale di transito comunitario esterno.

35. Perciò, secondo il governo italiano, il semplice cambiamento dei mezzi di trasporto non può essere considerato, in mancanza di indizi univoci dell'intendimento di sottrarre le merci alla vigilanza doganale e di non presentarle all'ufficio di

37. Il governo del Regno Unito rileva che l'obbligazione doganale sorge nel momento in cui si verifica la prima operazione che si deve definire o come una sottrazione al controllo doganale ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c), del regolamento n. 2144/87, o come un inadempimento o un'inosservanza ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. d), del medesimo regolamento. Se un'operazione è così definita, essa fa sorgere l'obbligazione dogana-

nale senza che un evento successivo lo possa ancora impedire. Il governo del Regno Unito aggiunge inoltre che l'elemento intenzionale non è pertinente alla definizione da effettuare. Secondo quest'ultimo, devono essere presi in considerazione solo gli elementi di natura oggettiva.

— o all'inadempienza di uno degli obblighi che derivano dal fatto che i beni sono stati assoggettati al regime di transito comunitario esterno, sempre che non si accerti che questa forma d'inosservanza non ha avuto conseguenze per il corretto funzionamento del regime, ai sensi dell'art. 2 del regolamento del Consiglio 13 luglio 1987, n. 2144.

38. In concreto, il governo del Regno Unito ritiene che la nascita dell'obbligazione doganale e lo «svincolo» quindi delle merci dal regime di transito comunitario esterno siano avvenuti in Germania, in quanto il cambiamento di trattrice deve essere qualificato tanto come sottrazione al controllo doganale, quanto come inosservanza di una delle condizioni stabilite per l'assoggettamento delle merci al regime di transito.

2. La prima operazione effettuata contravvenendo il regime di transito esterno non costituisce necessariamente uno svincolo da tale regime. È costitutiva di tale svincolo la prima operazione che compromette la vigilanza doganale, quando questa irregolarità non è stata sanata conformemente alle disposizioni del regolamento del Consiglio n. 2726/90.

39. Infine, l'analisi che la *Commissione* fa della questione posta si riflette nella soluzione che essa propone alla Corte e che è la seguente:

«1. Ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva IVA, lo svincolo dal regime di transito comunitario esterno, che non si effettua in maniera regolare, corrisponde

3. Quando il controllo doganale è compromesso da una serie di irregolarità, la prima irregolarità che non si può considerare di minore rilevanza sarà presa in considerazione per stabilire in quale luogo i beni sono stati svincolati dal regime di transito comunitario esterno.

— alla sottrazione dei beni assoggettati a questo regime al controllo doganale;

4. Un'irregolarità non si può mai considerare come di minore rilevanza qualora essa sia volta a compromettere la vigilanza doganale».

40. Riassumendo, risulta dunque dalle spiegazioni che precedono che la Liberexim e il governo del Regno Unito sostengono, in sostanza, che lo «svincolo» delle merci dal regime doganale esterno è avvenuto in Germania, mentre il governo olandese e quello italiano ritengono che questo sia avvenuto nei Paesi Bassi. La Commissione, da parte sua, non prende posizione rispetto alle circostanze della controversia, ma ammette, a mio parere, che occorre comparare la gravità delle due infrazioni successive.

che compare all'art. 7, n. 3, della sesta direttiva così redatta: «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*»¹¹.

V — Valutazione

41. Lo Hoge Raad vorrebbe sapere, in sostanza, se può considerare le merci come «svincolate» dal regime di transito comunitario esterno quando esse sono state scaricate — in seguito a manomissione dei sigilli se vi erano¹⁰ — e messe in circolazione in violazione dell'obbligo di presentare le merci e il documento T1 all'ufficio di destinazione oppure se, anche in questo caso, è ammissibile che questo «svincolo» sia già avvenuto precedentemente, in seguito alla violazione di una disposizione connessa a questo regime.

43. Siccome questa disposizione si riferisce a vari «regimi» e siccome dal giudizio di rinvio risulta che le merci oggetto della controversia sono entrate nella Comunità sotto due regimi diversi, ossia il regime di transito comunitario esterno e il regime TIR, sono del parere che, per uno scrupolo di completezza, occorra esaminare l'espressione «svincolato» nel contesto di ciascuno di questi regimi, anche se nelle questioni pregiudiziali stesse si menziona solo il regime di transito comunitario esterno.

42. Al fine di poter decidere su tale questione, lo Hoge Raad chiede alla Corte d'interpretare l'espressione «svincolato»

44. Esaminiamo dunque, in primo luogo, in quale momento una merce si può considerare come «svincolata» dal regime di transito comunitario esterno.

10 — Secondo l'art. 14, n. 4, del regolamento n. 2726/90, l'ufficio di partenza può, in certe condizioni, esonerare dalla sigillatura.

11 — Il corsivo è mio.

45. Il regolamento n. 2726/90, pertinente in materia, fornisce una risposta esplicita a questa questione solo per il caso di un'operazione che si è svolta regolarmente. Infatti, ai sensi dell'art. 23, «[l']operazione di transito comunitario termina quando le merci e il documento T1 corrispondente sono presentati all'ufficio di destinazione».

del regolamento n. 2726/90 sono tutti soddisfatti:

- l'infrazione consistente nella manomissione dei sigilli e nello scarico delle merci è stata accertata nei Paesi Bassi, perché altrimenti il giudice olandese non sarebbe stato adito;

46. Per quanto concerne l'ipotesi in cui un'operazione si è svolta in maniera irregolare, l'art. 34 del medesimo regolamento, al n. 1, prevede che, «[q]uando è accertato che, nel corso o in occasione di operazioni di transito comunitario, è stata commessa un'infrazione o un'irregolarità in un determinato Stato membro, l'azione per il recupero dei dazi e degli altri diritti ed imposte eventualmente esigibili è posta in essere da tale Stato membro in conformità delle disposizioni comunitarie o nazionali senza pregiudizio dell'esercizio delle azioni penali».

- essa è stata anche commessa in tale Stato membro;

- essa ha incontestabilmente posto un termine all'operazione di transito e ha provocato lo «svincolo» delle merci da tale regime;

47. Da tale disposizione risulta che un'infrazione deve essere perseguita nello Stato membro in cui è stata commessa, se tale Stato membro può essere determinato. Se l'infrazione è tale da dare luogo all'azione per il recupero dei dazi e degli altri diritti ed imposte, questi diritti e imposte devono essere recuperati in tale Stato membro.

- l'azione per il recupero dei dazi e degli altri diritti ed imposte dovrebbe essere effettuata quindi nei Paesi Bassi.

48. È chiaro che, in un caso come quello della causa principale, i criteri dell'art. 34

49. Ma ecco che il convenuto fa valere l'esistenza di un'altra infrazione commessa precedentemente in un altro Stato membro. Questo fatto potrebbe essere tale da privare della competenza le autorità competenti e il giudice olandese? È concepibile che lo «svincolo» (che può ovviamente verificarsi una sola volta) si sia, malgrado tutto, già verificato in occasione di un'infrazione

precedente? L'art. 34 del regolamento n. 2726/90 non ci consente di risolvere tale questione, dato che non contiene alcuna precisazione riguardo ai casi in cui delle irregolarità o delle infrazioni sono state commesse successivamente in diversi Stati membri, così come non stabilisce i casi in cui si deve procedere al recupero dei dazi, dei diritti e delle imposte. Si deve quindi esaminare se un altro testo ci fornisce la norma da seguire in siffatto caso.

50. Il governo del Regno Unito e quello olandese, nonché la Commissione, ritengono, tuttavia, che la soluzione di tale problema possa essere trovata solo riferendosi al regolamento n. 2144/87.

51. La validità di questo criterio non sembra a prima vista evidente se ci si riferisce all'art. 10, n. 3, della sesta direttiva. Questa disposizione, dopo aver precisato che, per i beni posti sotto uno dei regimi di cui all'art. 7, n. 3, il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta sopraggiungono solo nel momento in cui i beni escono da tali regimi, continua prevedendo che, «[tuttavia]¹², (...) il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi[dei dazi doganali o dei prelievi ai quali i prodotti importati sono eventualmente soggetti]».

52. Ora, il termine «tuttavia» che compare all'inizio di tale comma dà l'impressione che possano esserci degli «svincoli» che non coincidono con il sorgere dell'obbligazione doganale.

53. D'altra parte, la tesi secondo la quale deve esserci «svincolo» dal regime di transito comunitario esterno nel momento in cui scatta l'obbligazione doganale presenta, secondo me, una logica indiscutibile.

54. Infatti, come ci ricorda il governo italiano, l'imposizione doganale resta sospesa nell'ipotesi in cui una merce è sottoposta al regime di transito comunitario esterno. Tale sospensione dell'obbligazione doganale non è un dato marginale di questo regime, ma, come sottolinea anche il governo del Regno Unito, ne costituisce una caratteristica fondamentale, se non addirittura la ragion d'essere. Infatti, non si comprende quale sarebbe ancora l'utilità di un regime di transito comunitario esterno se quest'ultimo non comportasse la sospensione dell'imposizione doganale fino al luogo della destinazione.

55. Ne deriva che, se la regolamentazione, e più in particolare il regolamento n. 2144/87 prevede che, in alcuni casi specifici d'irregolarità, scatta un'obbligazione doganale per delle merci assoggettate al regime di transito comunitario esterno, si deve, almeno in linea di massima, ritenere

12 — Il corsivo è mio.

che, in questa stessa occasione, queste merci «escano» da questo regime poiché, a partire da questo momento, tali merci non beneficiano più della caratteristica essenziale di questo regime.

b) l'introduzione irregolare nel territorio doganale delle Comunità di una merce (...)

(...);

56. Quindi, ritengo che, nonostante l'art. 10, n. 3, della sesta direttiva, occorra analizzare il problema dal punto di vista del regolamento n. 2144/87.

c) la sottrazione di una merce soggetta a dazi all'importazione al controllo doganale che deriva (...) dal suo assoggettamento ad un regime doganale che preveda un controllo doganale;

57. Vediamo quindi in quali casi il regolamento n. 2144/87 prevede la nascita di un'obbligazione doganale.

d) l'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, (...) dall'utilizzazione del regime doganale cui essa è sottoposta o l'inosservanza di una delle condizioni per l'assegnazione di una merce a tale regime, sempre che non si accerti che tale inosservanza non ha avuto conseguenze effettive sul corretto funzionamento (...) del regime doganale considerato;

58. Ai sensi dell'art. 2 di detto regolamento si tratta in particolare delle ipotesi seguenti:

«1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge per:

(...)».

a) l'immissione in libera pratica di una merce (...);

59. Emerge subito che le circostanze che fanno sorgere una obbligazione doganale e che ci interessano nella presente causa sono le ipotesi c) e d).

60. Nella fattispecie, nessuno può contestare che il giudice di rinvio si trovi di fronte ad un insieme di operazioni verificate nei Paesi Bassi e che sono incontestabilmente da qualificare come una sottrazione al controllo doganale, cioè lo scarico delle merci, dopo manomissione dei sigilli, e la loro immissione sul mercato senza il previo adempimento dell'obbligo di presentare le merci e il documento T1 agli uffici di destinazione.

61. Occorre nondimeno fissare lo «svincolo» di tali merci ad un momento anteriore per la ragione che prima, in un altro Stato membro, è sopraggiunto un fatto — nel caso di specie il cambiamento di attrice — che, se può rispondere eventualmente all'ipotesi c) o d), sembra però meno grave rispetto ai fatti che si sono verificati nei Paesi Bassi?

62. Secondo una prima tesi, difesa dal governo del Regno Unito e, quanto al risultato, anche dalla Liberexim, lo «svincolo» dal regime di transito comunitario esterno si realizza nel momento in cui si verifica la prima operazione costitutiva o di una sottrazione della merce al controllo doganale, o di un'inadempienza di uno degli obblighi che derivano dall'utilizzazione del regime di transito comunitario esterno o di un'inosservanza di una delle condizioni per l'assegnazione di una merce a tale regime.

63. A sostegno di questa tesi, si può rilevare soprattutto che il regime di transito comunitario esterno costituisce un'ecce-

zione alla regola generale secondo la quale i beni che sono importati nella Comunità vengono tassati nel momento in cui attraversano la frontiera esterna.

64. Da questo carattere d'eccezione risulta che le merci possono beneficiare della finzione giuridica d'extraterritorialità solo per il tempo in cui tutti gli obblighi imposti dalla regolamentazione sul regime di transito comunitario esterno vengono strettamente rispettati. Questa conclusione si impone tanto più che le merci circolano sul territorio della Comunità senza essere continuamente controllate dalle autorità doganali. Gli operatori godono dunque di una sorta di «contratto di fiducia» in cambio del rispetto delle condizioni stabilite dal regime.

65. Quindi, una merce è necessariamente «svincolata» dal regime non appena uno degli obblighi che quest'ultimo comporta non è più soddisfatto, vale a dire dal momento in cui si verifica un'operazione che è da qualificare, o come una *sottrazione al controllo doganale*, o come un' *inadempienza* di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dall'utilizzazione del regime in questione o come un' *inosservanza* di una delle condizioni per l'assegnazione di una merce a tale regime, *sempre che* non si accerti che quest'ultimo tipo di inosservanza non ha avuto conseguenze effettive sul corretto funzionamento del regime doganale considerato.

66. In concreto, se le azioni giudiziarie sono avviate nello Stato membro in cui le merci sono state sottoposte al regime del transito comunitario esterno, spetta al giudice competente di tale Stato membro accertare se un'infrazione al regime di transito comunitario sia stata effettivamente commessa nel territorio dello Stato su cui il giudice ha la competenza.

67. Se tale infrazione può essere considerata come una sottrazione delle merci al controllo doganale, tale giudice dovrà procedere senz'altro al recupero dei dazi.

68. Se si tratta, invece, dell'inadempienza di uno degli obblighi o dell'inosservanza delle condizioni per l'assegnazione di una merce a tale regime, il giudice valuterà se possa essergli dimostrato che l'infrazione non ha impedito all'operazione di essere condotta a termine in maniera corretta. A tale scopo, l'operatore in questione dovrà fornire la prova che le merci sono state davvero presentate, ancora sotto sigilli, e con il documento T1 intatto, all'ufficio di destinazione. In tal senso, il giudice del paese di partenza potrà quindi prendere in esame il seguito che l'operazione di transito ha avuto sul territorio di altri Stati membri.

69. Per contro, se nessuna infrazione obiettiva è stata commessa nel territorio dello

Stato membro su cui ha la competenza il giudice adito, quest'ultimo dovrà dichiararsi incompetente.

70. Come si presenta la situazione quando, come nel caso di specie, un'infrazione è stata accertata e un giudice è stato adito in uno Stato membro in cui l'operazione di transito è proseguita o è terminata? In tal caso il giudice esaminerà, certamente, la natura dell'infrazione commessa sul territorio del suo paese. Se gli viene segnalato che una prima infrazione è già stata commessa in un altro Stato membro, egli dovrà decidere quale delle due abbia dato luogo allo «svincolo» dal regime delle merci in esame.

71. Dunque, è evidente, secondo me, che quando una merce è stata assegnata ad un regime che comporta un controllo doganale dall'inizio alla fine dell'operazione, la sottrazione della merce a tale controllo costituisce l'infrazione più grave che possa verificarsi. Essa fa necessariamente scattare lo «svincolo» delle merci da tale regime.

72. A sostegno di questa concezione si può, del pari, citare il fatto che, secondo l'art. 2, n. 1, lett. d), del regolamento n. 2144/87, «l'inadempienza di uno degli obblighi» o «l'inosservanza di una delle condizioni» non fa nascere un'obbligazione doganale quando è accertato che tali inosservanze

non hanno avuto conseguenze effettive sul corretto funzionamento del regime doganale in questione. In queste ipotesi si può ammettere una discussione riguardo alla gravità effettiva dell'infrazione.

73. Questo già dimostra — e qui mi riferisco al punto a) della prima questione pregiudiziale — che non ogni tipo di «prima operazione compiuta sulle merci contravvenendo ad una prescrizione» connessa al regime di transito esterno provoca necessariamente e automaticamente lo «svincolo» delle merci da tale regime.

74. Invece, non è prevista alcuna riserva di questo tipo con riferimento all'ipotesi della «sottrazione di una merce al controllo doganale». Non appena viene accertata la sottrazione, vi è automaticamente la nascita dell'obbligazione.

75. Il giudice, che si trova di fronte una situazione come quella della causa principale, dovrà quindi stabilire se una delle due infrazioni possa essere considerata come una sottrazione delle merci al controllo delle autorità doganali.

76. Che cosa accade però quando due infrazioni successive appaiono, a prima vista, tali da poter essere qualificate, entrambe, come «sottrazione»?

77. Ritengo che, in un caso simile, il giudice nazionale abbia il diritto di decidere quale delle due infrazioni presenta, in maniera più evidente, le caratteristiche di una sottrazione.

78. Nella fattispecie, la prima infrazione è descritta dallo Hoge Raad nella maniera seguente: a causa del cambiamento di tratrice (di cui le autorità doganali non sono state informate così come prescrive l'art. 20 del regolamento n. 2726/90), «il trasporto non corrispondeva più alla dichiarazione di assoggettamento al regime di transito comunitario esterno, nella quale erano annotate la targa della tratrice come quella del semi-rimorchio in vista dell'identificazione e del mantenimento del controllo doganale». Tale annotazione è prescritta da due regolamenti del Consiglio citati dallo Hoge Raad.

79. Il governo del Regno Unito ritiene che un tale cambiamento di tratrice costituisca un caso di sottrazione della merce alla vigilanza doganale.

80. Sono tuttavia del parere che fatti come quelli accertati nei Paesi Bassi corrispondano, molto più del cambiamento di tratrice, alla definizione di sottrazione che la Corte

ha dato nella sentenza D. Wandel¹³ (intervenuta dopo la decisione di rinvio pregiudiziale). Infatti, al punto 47 di questa sentenza si può leggere che:

«la nozione di sottrazione deve (...) essere intesa nel senso che comprende qualsiasi azione o omissione che ha come risultato di impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce¹⁴ sotto sorveglianza doganale e di effettuare i controlli previsti all'art. 37, n. 1, del codice doganale».

81. Mentre le merci si trovano ancora nella parte del mezzo di trasporto nella quale esse erano state sistemate sotto sigilli dall'ufficio doganale di partenza, resta possibile, per una pattuglia della dogana o della polizia che intercetta il convoglio, accedere a queste merci per verificare se i sigilli sono proprio quelli che erano stati apposti dall'ufficio di partenza o per verificare se le merci, secondo il genere e la quantità, corrispondono esattamente a quelle che erano state presentate a questo ufficio all'inizio dell'operazione di transito.

82. Giungo quindi alla conclusione che, in circostanze come quelle della controversia,

13 — Sentenza 1° febbraio 2001, causa C-66/99 (Racc. pag. I-873, punto 47). Benché questa definizione sia stata data sulla base delle disposizioni del codice doganale, ritengo che la nozione di sottrazione non potesse essere differente sotto il regime dei regolamenti che hanno preceduto il codice doganale.

14 — Il corsivo è mio.

sono la manomissione dei sigilli, lo scarico delle merci e la loro immissione sul mercato che, considerati congiuntamente, costituiscono lo «svincolo» delle merci dal regime di transito comunitario esterno.

83. Questa conclusione è, a mio parere, rafforzata dalle due considerazioni seguenti. Occorre, innanzitutto, salvaguardare l'effetto utile delle disposizioni relative al regime di transito. Questo verrebbe meno se l'infrazione non potesse essere perseguita nello Stato membro in cui è stato accertato, in maniera incontestabile, che le merci vi sono state scaricate e immesse sul mercato, e ciò per la semplice ragione che prima si era verificata in un altro Stato membro un'altra irregolarità che non era stata scoperta e sanzionata fino a quel momento. In molti casi, la natura esatta di questa irregolarità e la persona responsabile potrebbero — d'altronde — essere difficili da determinare.

84. In secondo luogo, quando due infrazioni successive sono state commesse nel corso di una medesima operazione di transito, di cui la prima non ha potuto essere scoperta in tempo e di cui solo la seconda ha portato ad un'effettiva immissione delle merci sul mercato, è più conforme allo spirito del sistema dell'IVA che quest'ultima sia riscossa dallo Stato membro in cui tale immissione sul mercato si è verificata, piuttosto che dallo Stato membro sul cui territorio le merci hanno solo transitato.

85. Il giudice del rinvio s'interroga ancora circa la questione se occorra attribuire rilevanza al fatto che l'operazione è legata all'*intenzione* di mettere le merci in circolazione nella Comunità senza rispettare le disposizioni applicabili al regime in questione.

86. Sono del parere che la risposta a tale questione deve essere negativa.

87. Infatti, nella citata sentenza D. Wandel, la Corte ha anche avuto occasione di pronunciarsi sul ruolo dell'elemento intenzionale in caso di sottrazione al controllo doganale. Essa ha stabilito che «la sottrazione di una merce alla sorveglianza doganale, ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, non richiede l'esistenza di un elemento intenzionale, ma presuppone solo che siano soddisfatte condizioni di natura obiettiva (...)»¹⁵. Non c'è, secondo me, alcuna ragione di concludere che ciò non varrebbe nel caso di un'inosservanza o di un'inadempimento ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. d), del regolamento n. 2144/87, o di un'irregolarità ai sensi dell'art. 34 del regolamento n. 2726/90.

88. Il fatto che sia rilevante solo la riunione delle «condizioni di natura obiettiva» signi-

fica anche che il giudice non può basarsi unicamente sull'intenzione presunta dell'operatore economico interessato per dedurne l'esistenza di un'infrazione.

89. Per contro, l'elemento intenzionale potrebbe avere rilevanza allo scopo di risolvere la questione se la Liberexim possa essere considerata come un debitore dell'IVA. Infatti, nella sentenza D. Wandel, al punto 49, la Corte ha considerato che «l'esistenza di un elemento intenzionale ha rilevanza solo allorché si tratta di determinare i debitori dell'obbligazione sorta dalla sottrazione di una merce. Infatti, mentre colui che ha sottratto la merce alla sorveglianza doganale è incondizionatamente debitore di tale obbligazione, coloro che hanno partecipato alla sottrazione e coloro che hanno acquisito o detenuto la merce di cui trattasi diventano debitori solo nel caso in cui sapevano, o avrebbero dovuto ragionevolmente sapere, che vi era sottrazione ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale».

90. Però, la questione se la Liberexim sia debitrice dell'IVA è regolata dall'art. 21 della sesta direttiva. Tale disposizione non è oggetto del rinvio pregiudiziale in esame e dunque non occorre soffermarsi più a lungo su questa questione.

91. Infine, mi resta da esaminare, per essere completamente esauriente, se le considera-

15 — Sentenza D. Wandel, punto 48.

zioni che finora ho dedicato al regime di transito comunitario esterno valgono anche per il regime TIR al quale, come conferma l'art. 5, n. 2, lett. a), del regolamento n. 2726/90, non si applicano le regole del regime di transito comunitario esterno.

92. A questo riguardo, va constatato che la convenzione TIR contiene, agli artt. 36 e 37, disposizioni analoghe a quelle che figurano all'art. 34 del regolamento n. 2726/90. Sono dunque del parere che occorra applicare al regime TIR gli stessi criteri che valgono per il transito comunitario esterno.

VI — Conclusione

93. Sulla base dell'insieme delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere le questioni poste dallo Hoge Raad der Nederlanden come segue:

- «1) Di regola, lo “svincolo” delle merci dal regime di transito comunitario esterno, ai sensi dell' art. 7, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388 e che prevede misure di semplificazione in materia d'imposta

sul valore aggiunto, che non si effettua in maniera regolare, si realizza nel momento in cui interviene il primo atto costitutivo:

- di una sottrazione della merce al controllo doganale, ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c), del regolamento (CEE) del Consiglio 13 luglio 1987, n. 2144, riguardante l'obbligazione doganale, oppure

 - di un'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dall'utilizzazione del regime doganale cui essa è sottoposta o dell'inosservanza di una delle condizioni per l'assegnazione di una merce a tale regime, sempre che non si accerti che tali inosservanze non hanno avuto conseguenze effettive sul corretto funzionamento del regime doganale considerato, ai sensi dell' art. 2, n. 1, lett. d), del regolamento n. 2144/87.
- 2) Tuttavia, quando, in circostanze come quelle della causa principale, nel corso di una stessa operazione di transito comunitario esterno, è stata commessa un'irregolarità che è stata scoperta solo in occasione di un'irregolarità successiva consistita nella rottura dei sigilli, nello scarico delle merci e nella loro immissione sul mercato, senza che sia stato rispettato l'obbligo di presentare le merci e il documento che le accompagna all'ufficio di destinazione, è quest'ultima irregolarità che comporta lo "svincolo" delle merci dal regime di transito comunitario esterno ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 92/111.
- 3) Non si deve attribuire rilevanza all'intenzione dell'autore dell'infrazione».