



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

11 luglio 2013*

«Codice doganale comunitario — Regolamento (CEE) n. 2913/92 — Articolo 206 — Nascita di un'obbligazione doganale — Furto di merci sottoposte al regime di deposito doganale — Nozione di 'perdita irrimediabile di merci per caso di forza maggiore' — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 71 — Imposta sul valore aggiunto — Fatto generatore — Esigibilità dell'imposta»

Nella causa C-273/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dalla Cour de cassation (Francia), con decisione del 30 maggio 2012, pervenuta in cancelleria il 4 giugno 2012, nel procedimento

Directeur général des douanes et droits indirects,

Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières

contro

Harry Winston SARL,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, G. Arestis (relatore), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev e J.L. da Cruz Vilaça, giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: V. Tourrès, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 21 marzo 2013,

considerate le osservazioni presentate:

- per Harry Winston SARL, da X. Jauze, avocat;
- per il governo francese, da G. de Bergues, e D. Colas nonché da C. Candat, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da M. Smolek e J. Vlácil, in qualità di agenti;
- per il governo estone, da M. Linntam, in qualità di agente;

* Lingua processuale: il francese.

- per il governo ellenico, da K. Paraskevopoulou e Z. Chatzipavlou, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. Albenzio, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da C. Soulay e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 206 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag.1), come modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU L 363, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»), e dell'articolo 71 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 La domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il direttore generale delle dogane e delle imposte indirette nonché il capo dell'Agenzia per le azioni giudiziarie della Direzione nazionale delle informazioni e delle indagini doganali (in prosieguo, congiuntamente: l'«amministrazione doganale») e la Harry Winston SARL (in prosieguo: «Harry Winston») riguardo al pagamento dei dazi doganali e dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per merci che sono state rubate mentre erano vincolate in regime di deposito doganale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La direttiva 79/623/CEE

- 3 Il nono considerando della direttiva 79/623/CEE del Consiglio, del 25 giugno 1979, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative riguardanti l'obbligazione doganale (GU L 179, pag. 31), abrogata dal codice doganale, era redatto in questo modo:

«(...) oltre al pagamento dell'obbligazione doganale o alla sua prescrizione, secondo le disposizioni vigenti, le cause d[ell']estinzione [dell'obbligazione doganale] devono fondarsi sulla constatazione che le merci non hanno effettivamente ricevuto la destinazione economica, in base alla quale sono applicabili i dazi all'importazione o i dazi all'esportazione».

Il codice doganale

4 L'articolo 202, paragrafo 1, del codice doganale dispone:

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

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

oppure

b) quando si tratti di merce collocata in zona franca o in deposito franco, alla sua irregolare introduzione in un'altra parte di detto territorio.

Ai sensi del presente articolo, per introduzione irregolare s'intende qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli da 38 a 41 e dell'articolo 177, secondo trattino».

5 L'articolo 203 del codice doganale prevede:

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

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

2. L'obbligazione doganale sorge all'atto della sottrazione della merce al controllo doganale.

3. I debitori sono:

— la persona che ha sottratto la merce al controllo doganale,

— le persone che hanno partecipato a tale sottrazione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che si trattava di una sottrazione di merce al controllo doganale,

— le persone che hanno acquisito o detenuto tale merce e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce sottratta al controllo doganale,

nonché

— se del caso, la persona che deve adempiere agli obblighi che comporta la permanenza della merce in custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale al quale la merce è stata vincolata».

6 Ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale:

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

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

(...)

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

(...)).

7 L'articolo 206, paragrafo 1, del codice doganale prevede quanto segue:

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

- dagli articoli da 38 a 41 e dall'articolo 177, secondo trattino, oppure
- dalla permanenza della merce considerata in custodia temporanea, oppure
- dall'utilizzazione del regime doganale cui la merce è stata vincolata,

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

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

8 L'articolo 233 del codice doganale così recita:

«Fatte salve le disposizioni in vigore relative alla prescrizione dell'obbligazione doganale nonché alla mancata riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale in caso di insolvenza del debitore constatata per via giudiziaria, l'obbligazione doganale si estingue:

(...)

c) quando, per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di pagare i dazi:

- la dichiarazione in dogana venga invalidata,
- le merci siano, prima di essere svincolate, sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate, oppure distrutte per ordine dell'autorità doganale, oppure distrutte o abbandonate conformemente all'articolo 182, oppure distrutte o irrimediabilmente perse per un motivo inerente alla natura stessa delle merci o in seguito a caso fortuito o di forza maggiore;

(...)).

La direttiva IVA

9 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e d), della direttiva IVA:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

d) le importazioni di beni».

10 L'articolo 70 della direttiva prevede:

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

11 L'articolo 71 della direttiva IVA è così formulato:

«1. 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.

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

2. Qualora i beni importati non siano assoggettati ad alcuno dei dazi o prelievi di cui al paragrafo 1, secondo comma, gli Stati membri applicano le disposizioni vigenti in materia di dazi doganali, per quanto riguarda il fatto generatore dell'imposta e la sua esigibilità».

12 L'articolo 156, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA prescrive che «[g]li Stati membri possono esentare le (...) cessioni di beni destinati ad essere vincolati ad un regime di deposito doganale (...)».

Il diritto francese

13 Il *Bulletin officiel des douanes* n. 6551, del 29 maggio 2002, prevede, al capitolo 9, titolo III:

«A) Perdita di merci constatata dalla dogana o dall'utente

Articoli 203 e 206 del [codice doganale], articolo 520-2 delle [disposizioni di applicazione del codice doganale]

12. Nel caso in cui le merci siano distrutte o irrimediabilmente perdute (furto, incendio, inondazione...), l'operatore deve fornire gli elementi che stabiliscano la quantità perduta o distrutta.

(...)

14. I diritti e le imposte sono esigibili sul quantitativo di merci scomparso, a meno che l'operatore non produca la prova che si tratta di un caso fortuito o di forza maggiore.

C) Franchigia dai diritti e imposte

(...)

Caso fortuito o di forza maggiore

Articoli 203, 206 del [codice doganale] e 862 delle [disposizioni di applicazione del codice doganale]

1. Se ritiene di essere stato vittima di un caso di forza maggiore, il depositario dovrà rivolgere all'ufficio di controllo una domanda scritta di franchigia dai diritti e dalle imposte per le merci distrutte o perdute, accompagnata da tutti i documenti giustificativi e dagli elementi di prova (...).

(...)

4. Tuttavia, occorre rilevare che la giurisprudenza della Corte [sentenza del 5 ottobre 1983, *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta* (186/82 et 187/82, Racc. pag. 2951)] ha stabilito che la sottrazione, ad opera di terzi e persino senza la prova della colpa del debitore, di merci sottoposte a dazio doganale, non estingue l'obbligazione corrispondente. Perciò il furto non costituisce un caso di forza maggiore e non comporta l'estinzione dell'obbligazione doganale

(...).

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 14 In seguito a furto a mano armata con sequestro, il 6 ottobre 2007, nel corso del quale sono stati rubati alcuni articoli di bigiotteria detenuti in regime di deposito doganale, l'amministrazione doganale, con avviso di riscossione del 16 novembre 2007, ha richiesto a Harry Winston il pagamento dei dazi doganali e dell'IVA applicabili alle merci suddette. Harry Winston, dopo un reclamo amministrativo infruttuoso, conveniva in giudizio l'amministrazione doganale per ottenere l'annullamento di tale avviso.
- 15 Con sentenza del 3 giugno 2009, il Tribunal d'instance du 10^e arrondissement de Paris annullava l'avviso di riscossione per quanto riguarda l'IVA e sospendeva il giudizio, per i dazi doganali, in attesa della pronuncia della Corte su due questioni pregiudiziali volte all'interpretazione dell'articolo 206 del codice doganale.
- 16 L'amministrazione doganale interponeva appello avverso tale sentenza.
- 17 Con sentenza del 7 dicembre 2010, la Cour d'appel, da una parte, confermava il giudizio del Tribunal d'instance du 10^e arrondissement de Paris, che annullava l'avviso di riscossione concernente l'IVA, e, dall'altra, riformava detta pronuncia relativamente ai dazi doganali.
- 18 La Cour d'appel osservava, per quanto riguarda i dazi doganali, basandosi sul *Bulletin officiel des douanes* n. 6551, del 29 maggio 2002, che l'amministrazione francese equiparava il furto di merci alla loro distruzione o perdita irrimediabile ai sensi dell'articolo 206 del codice doganale, e che tale dottrina esonerava l'operatore che dimostrasse che la perdita irrimediabile, il furto nel caso di specie, era il risultato di un caso di forza maggiore.
- 19 La Cour d'appel considerava perciò che, sulla base del principio del legittimo affidamento, Harry Winston poteva pensare di non dover pagare i dazi doganali nel caso di specie, a condizione di poter dimostrare che il furto era il risultato di un caso di forza maggiore. La Cour d'appel osservava in merito che il furto a mano armata, poiché era stato, per la sua brutalità e le sue caratteristiche criminali, imprevedibile e inevitabile, soddisfaceva i requisiti della causa di forza maggiore e aveva provocato una perdita irrimediabile della merce.
- 20 In merito all'IVA, la Cour d'appel riteneva che la Corte avesse già giudicato, con la sentenza del 14 luglio 2005, *British American Tobacco e Newman Shipping* (C-435/03, Racc. pag. I-7077), che il furto di merci non costituisce una «cessione di beni a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2 della direttiva IVA e non può, dunque, in quanto tale, essere soggetto all'IVA.

- 21 L'amministrazione doganale ricorreva in cassazione. Essa contestava alla Cour d'appel, da un lato, di non aver verificato, come era stata invitata a fare, se la Corte, nella citata sentenza *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta*, non avesse giudicato che il furto di merci sottoposte a dazi doganali non estingue l'obbligazione corrispondente e, dall'altro, di aver deciso fondandosi sulla citata sentenza *British American Tobacco e Newman Shipping*, quando invece, nel caso di specie, il fatto generatore dell'imposta non era una «cessione di beni a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, bensì un'«importazione» prevista all'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della stessa direttiva.
- 22 La Cour de cassation sottolinea due elementi nuovi, posteriori alla citata sentenza *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta*, che impediscono di concludere con certezza che tale sentenza faccia ancora parte del diritto vigente. In primo luogo, il codice doganale, adottato nel 1992, non ha ripreso il principio di cui al nono considerando della direttiva 79/623, oggetto della citata sentenza *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta*, che subordinava l'estinzione dell'obbligazione doganale alla circostanza, accertata o presunta, che le merci non avessero raggiunto il circuito economico dopo il furto. In secondo luogo, la Corte ha stabilito, nella citata sentenza *British American Tobacco e Newman Shipping*, che il furto di merci non costituisce una «cessione di beni a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2 della direttiva IVA e non può dunque, in quanto tale, essere soggetto all'IVA.
- 23 In tale contesto, la Cour de cassation ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 206 del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che il furto di una merce sottoposta al regime di deposito doganale, verificatosi nel caso di specie, costituisce una perdita irrimediabile della merce ed una causa di forza maggiore, con la conseguenza che, in siffatta ipotesi, si reputa che non sia sorto alcun debito doganale all'importazione.
- 2) Se il furto di merci detenute in regime di deposito doganale possa far sorgere il fatto generatore e l'esigibilità dell'[IVA] ai sensi dell'articolo 71 della [direttiva IVA]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 24 In via preliminare, occorre rilevare che, benché formalmente il giudice del rinvio abbia limitato la sua questione all'interpretazione del solo articolo 206 del codice doganale, ciò non osta a che la Corte gli fornisca tutti gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che possano essergli utili per dirimere la controversia sottopostagli, a prescindere dal fatto che il giudice del rinvio vi abbia fatto o meno riferimento nel formulare le sue questioni. Invero, le questioni sollevate devono essere risolte alla luce di tutte le disposizioni del Trattato CE e del diritto derivato che possono essere pertinenti rispetto al problema proposto (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2012, van Putten e a., da C-578/10 a C-580/10, punti 23 e 24 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 25 È pacifico che l'articolo 206 del codice doganale, in ipotesi in cui, ai sensi degli articoli 203 e 204, paragrafo 1, lettera a), dello stesso, dovesse nascere un'obbligazione doganale, esclude, in deroga a detti articoli, la nascita di una tale obbligazione, qualora l'interessato fornisca la prova secondo cui l'inadempimento delle proprie obbligazioni deriva dalla distruzione o perdita irrimediabile della merce per una causa inerente alla sua stessa natura o per caso fortuito o di forza maggiore, ovvero con l'autorizzazione delle autorità doganali. Da ciò deriva che l'articolo 206 del codice doganale si può applicare solo nel caso in cui l'obbligazione doganale sorga in virtù degli articoli 202 e 204, paragrafo 1, lettera a), dello stesso.

- 26 L'articolo 202 del codice doganale riguarda la nascita di un'obbligazione doganale in ipotesi di introduzione irregolare di una merce nel territorio doganale dell'Unione europea, circostanza che non corrisponde ai fatti della controversia principale.
- 27 L'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale non è, a maggior ragione, applicabile al caso di specie in quanto è bene osservare che lo stesso riguarda la nascita di un'obbligazione doganale all'importazione in ipotesi di inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata, nei casi diversi da quelli di cui all'articolo 203 di detto codice. Invero, gli articoli 203 e 204 del codice doganale hanno campi di applicazione distinti: il primo concerne i comportamenti che comportano la sottrazione delle merci al controllo doganale; il secondo, invece, ha per oggetto l'inosservanza degli obblighi e delle condizioni dei diversi regimi doganali.
- 28 Per determinare quale fra i due articoli sia quello in base al quale è sorta un'obbligazione doganale all'importazione, si deve innanzi tutto esaminare se i fatti di cui trattasi costituiscano una sottrazione al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale. Soltanto se la soluzione di tale questione è negativa si possono applicare le disposizioni dell'articolo 204 del codice doganale (v. sentenza del 12 febbraio 2004, *Hamann International*, C-337/01, Racc. pag. I-1791, punto 30).
- 29 Per quanto riguarda in particolare la nozione di sottrazione al controllo doganale, figurante all'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, si deve ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, tale nozione deve essere intesa nel senso che comprende qualsiasi azione o omissione che abbia come risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto vigilanza doganale e di effettuare i controlli previsti dalla regolamentazione doganale (sentenze dell'11 luglio 2002, *Librexim*, C-371/99, Racc. pag. I-6227, punto 55 e giurisprudenza ivi citata; del 29 aprile 2004, *British American Tobacco*, C-222/01, Racc. pag. I-4683, punto 47 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 20 gennaio 2005, *Honeywell Aerospace*, C-300/03, Racc. pag. I-689, punto 19).
- 30 Tale è il caso in cui, come nella causa principale, alcune merci, vincolate ad un regime sospensivo, siano state rubate (v. sentenza del 15 settembre 2005, *United Antwerp Maritime Agencies e Seaport Terminals*, C-140/04, Racc. I-8245, punto 31).
- 31 Peraltro, la nascita di un'obbligazione doganale in tali circostanze è giustificata dal fatto che le merci, trovandosi fisicamente in un deposito doganale dell'Unione, dovrebbero essere sottoposte a dazi doganali se non beneficiassero del regime sospensivo del deposito doganale. Pertanto, la conseguenza di un furto commesso all'interno di un deposito doganale è di spostare le merci fuori dallo stesso senza che siano sdoganate. La presunzione ritenuta dalla Corte, nella citata sentenza *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta*, secondo cui, in caso di furto, la merce passa nel circuito economico dell'Unione è quindi ancora pertinente, anche se il codice doganale non contiene più la disposizione del nono considerando della direttiva 79/623, oggetto di tale sentenza.
- 32 In ogni caso, come rilevato al punto 25 della presente sentenza, l'articolo 206 del codice doganale non permette di escludere la nascita di un'obbligazione doganale in caso di perdita irrimediabile della merce per causa di forza maggiore, nell'ipotesi di sottrazione della merce al controllo doganale oggetto dell'articolo 203, paragrafo 1, dello stesso.
- 33 Da tali considerazioni consegue che il furto di merci, avvenuto in circostanze come quelle del caso di specie, fa sorgere un'obbligazione doganale all'importazione, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale e che, in virtù di quanto detto al punto 28 della presente sentenza, il furto di merci sottoposte, come nella causa principale, al regime di deposito doganale non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), dello stesso.

- 34 Pertanto, gli articoli 202 e 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale non sono applicabili al caso di specie e non è dunque necessario procedere all'interpretazione dell'articolo 206, applicabile soltanto nel caso in cui un'obbligazione doganale sorga in virtù di tali disposizioni.
- 35 Riguardo all'argomento del governo francese, che invitava la Corte a tenere conto dell'articolo 233, lettera c), del codice doganale, è bene sottolineare che, durante l'udienza, Harry Winston e la Commissione europea hanno rilevato, giustamente, che tale disposizione si applica solo alle merci dichiarate in un regime doganale comportante l'obbligo di pagare dazi e che il regime di deposito doganale, essendo un regime sospensivo, non rispetta tale condizione. Pertanto non occorre, nel caso di specie, esaminare l'ipotesi di estinzione dell'obbligazione doganale, prevista dall'articolo 233, lettera c), del codice doganale.
- 36 Tenuto conto di quanto precede, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale deve essere interpretato nel senso che un furto di merci sottoposte al regime di deposito doganale costituisce una sottrazione di dette merci ai sensi di tale disposizione, facendo nascere un'obbligazione doganale all'importazione, e che l'articolo 206 di detto codice è applicabile solo al caso in cui un'obbligazione doganale sorga in applicazione degli articoli 202 e 204, paragrafo 1, lettera a), dello stesso codice.

Sulla seconda questione

- 37 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, alla Corte se l'articolo 71 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il furto di merci detenute in regime di deposito doganale faccia sorgere il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA.
- 38 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il giudice del rinvio ritiene che il fatto generatore e l'esigibilità di tale imposta intervengano, nel caso di specie, solo nel momento in cui i beni sono svincolati dal regime di deposito doganale, in applicazione dell'articolo 71, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA.
- 39 Tuttavia, come emerge del resto dalle osservazioni scritte presentate alla Corte da vari Stati membri e dalla Commissione, nel caso di specie si deve applicare l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, secondo cui il fatto generatore dell'imposta si verifica, e l'imposta diventa esigibile, nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei dazi doganali.
- 40 L'articolo 70 della direttiva IVA stabilisce il principio per cui il fatto generatore si verifica, e l'imposta diventa esigibile, nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni. Così, l'articolo 71, paragrafo 1, prevede in particolare, al primo comma, che, quando i beni sono vincolati, sin dalla loro entrata nell'Unione, al regime di deposito doganale, il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta si verificano soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tale regime. Tuttavia, il secondo comma di tale articolo regola il caso particolare in cui, per i beni importati assoggettati a dazi doganali, prelievi agricoli o imposte di effetto equivalente istituite nell'ambito di una politica agricola comune, il fatto generatore dell'imposta si verifica, e l'imposta diventa esigibile, nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi.
- 41 Al riguardo è bene ricordare che l'IVA all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali comparabili, in quanto traggono origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri. Questo parallelismo trova, tra l'altro, conferma nel fatto che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione a quelli dei dazi doganali (v., in particolare, sentenze del 6 dicembre 1990, Witzemann, C-343/89, Racc. pag. I-4477, punto 18, nonché del 29 aprile 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, Racc. pag. I-3799, punti 90 e 91).

- 42 In una controversia come quella principale, nei limiti in cui, in conformità con l'articolo 203 del codice doganale, un'obbligazione doganale è sorta al momento della sottrazione delle merci, detenute in regime di deposito doganale, alla sorveglianza doganale, ovvero al momento del furto delle stesse, occorre constatare che l'IVA è diventata esigibile nello stesso momento, in applicazione dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA.
- 43 La citata sentenza *British American Tobacco e Newman Shipping* non può mettere in discussione tale risposta. In effetti, mentre nella causa all'origine di tale sentenza il fatto generatore esaminato era la cessione di beni a titolo oneroso, nella causa principale il fatto generatore di cui si prevale l'amministrazione doganale è l'importazione delle merci. Pertanto, la risposta data dalla Corte, nella citata sentenza *British American Tobacco e Newman Shipping*, secondo cui il furto di merci non può essere considerato come una cessione di merci a titolo oneroso e non può essere pertanto soggetto all'IVA, non può essere applicata al caso di specie.
- 44 Così, nella controversia principale, la base imponibile dell'imposta ha potuto essere identificata perché l'importazione delle merci costituiva il fatto generatore dell'IVA. Il furto di merci ha fatto sorgere un'obbligazione doganale all'importazione e l'esigibilità dei dazi doganali ha automaticamente comportato l'esigibilità dell'imposta.
- 45 Tenuto conto delle precedenti considerazioni, la seconda questione va risolta dichiarando che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il furto di merci detenute in regime di deposito doganale fa sorgere il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA.

Sulle spese

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

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

- 1) **L'articolo 203, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che stabilisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006, deve essere interpretato nel senso che un furto di merci sottoposte al regime di deposito doganale costituisce una sottrazione di dette merci ai sensi di tale disposizione, facendo nascere un'obbligazione doganale all'importazione, e che l'articolo 206 di detto regolamento è applicabile solo al caso in cui un'obbligazione doganale sorga in applicazione degli articoli 202 e 204, paragrafo 1, lettera a), dello stesso regolamento.**
- 2) **L'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, 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 il furto di merci detenute in regime di deposito doganale fa sorgere il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto.**

Firme