



Raccolta della giurisprudenza

Causa C-187/14

**Skatteministeriet
contro
DSV Road A/S**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Østre Landsret)

«Rinvio pregiudiziale — Codice doganale comunitario — Regolamento (CEE) n. 2913/92 — Articoli 203 e 204 — Regolamento (CEE) n. 2454/93 — Articolo 859 — Regime di transito esterno — Nascita dell'obbligazione doganale — sottrazione o meno al controllo doganale — Inadempimento di un'obbligazione — Presentazione tardiva delle merci all'ufficio di destinazione — Merci rifiutate dal destinatario e rispedite senza essere state presentate all'ufficio doganale — Merci nuovamente sottoposte al regime di transito esterno mediante una nuova dichiarazione — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 168, lettera e) — Detrazione dell'IVA all'importazione da parte del trasportatore»

Massime – Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 25 giugno 2015

1. *Unione doganale — Nascita di un'obbligazione doganale all'importazione a seguito della sottrazione alla vigilanza doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione — Portata — Merci rifiutate dal destinatario e rispedite senza essere state presentate all'ufficio doganale — Stesse merci nuovamente sottoposte al regime di transito esterno mediante una nuova dichiarazione — Mancata nascita di un'obbligazione doganale — Identità delle suddette merci non dimostrata nell'ambito dei regimi di transito — Nascita della suddetta obbligazione*

[Regolamento del Consiglio n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 1791/2006, artt. 92, § 2, 96, § 1, a), e 203]

2. *Unione doganale — Nascita di un'obbligazione doganale a seguito dell'inadempimento di un obbligo connesso al regime di transito esterno — Portata — Merci, sottoposte a un primo regime di transito esterno, presentate tardivamente all'ufficio doganale del luogo di destinazione nell'ambito di un secondo regime di transito — Nascita di un'obbligazione doganale — Eccezioni — Verifica incombente al giudice nazionale*

[Regolamento del Consiglio n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 1791/2006, art. 204; regolamento della Commissione n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 214/2007, artt. 356, paragrafo 3, e 859, secondo trattino e punto 2, a) e c)]

3. *Armonizzazione delle normative fiscali — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta assolta a monte — Origine e portata del diritto a detrazione — Normativa nazionale che nega il diritto a detrazione della suddetta imposta al trasportatore che*

non è né l'importatore né il proprietario delle merci di cui trattasi, ma che ne ha soltanto assicurato il trasporto e il trattamento doganale nell'ambito della sua attività di trasportatore di merci soggetto a tale imposta — Ammissibilità

[Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 168, e)]

1. L'articolo 203 del regolamento n. 2913/92, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento n. 1791/2006, deve essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale non sorge in base a tale articolo per il solo fatto che merci sottoposte ad un regime di transito comunitario esterno, dopo un tentativo di consegna rimasto infruttuoso, siano riportate al porto franco di partenza senza essere state presentate né all'ufficio doganale del luogo di destinazione né all'ufficio doganale del porto franco, se viene accertato che queste stesse merci sono state in seguito trasportate nuovamente verso il loro luogo di destinazione nell'ambito di un secondo regime di transito comunitario esterno regolarmente appurato. Per contro, nell'ipotesi in cui l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e del secondo regime di transito comunitario esterno non possa essere dimostrata, in forza del suddetto articolo sorge un'obbligazione doganale.

Infatti, nell'ipotesi in cui l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e del secondo regime di transito sia stata dimostrata, tali merci sono state effettivamente presentate all'ufficio doganale del luogo di destinazione nell'ambito della loro seconda spedizione. L'omessa presentazione delle suddette merci all'ufficio doganale del luogo di destinazione nell'ambito della loro prima spedizione e l'omessa presentazione delle medesime all'ufficio doganale del porto franco di partenza dopo la loro rispedizione, l'assoggettamento delle suddette merci al secondo regime di transito nonché la loro presentazione tardiva all'ufficio doganale del luogo di destinazione non sono circostanze sufficienti, in quanto tali, a costituire una sottrazione al controllo doganale.

Nell'ambito di un regime di transito il controllo doganale si esercita per natura a distanza. Esso concerne merci che non si trovano in un luogo determinato, ma che sono trasportate da un luogo all'altro, senza che le autorità doganali siano in grado di verificare la loro localizzazione esatta in qualsiasi momento del trasporto. Tale controllo esercitato a distanza non è ostacolato dalla mera circostanza che le merci di cui trattasi non sono state presentate agli uffici doganali del luogo di destinazione o di un porto franco se vengono rispettate tutte le altre condizioni inerenti al regime di transito. Infatti, in una situazione del genere, nonostante tali omissioni, le merci di cui trattasi sono sempre trasportate nell'ambito di una procedura di transito autorizzata ed accompagnate dai relativi documenti di transito, sicché le autorità doganali sono sempre in grado di accedere a tali merci e di controllarle.

Per contro, nell'ipotesi in cui non possa essere dimostrata l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e del secondo regime di transito, ricorrono i presupposti per la nascita di un'obbligazione doganale sulla base dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale. Infatti, in tale ipotesi, non viene dimostrato che le merci sono state presentate all'ufficio doganale del luogo di destinazione, come richiesto dall'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale. Orbene, in una situazione del genere, all'autorità doganale competente è precluso l'accertamento, conformemente all'articolo 92, paragrafo 2, del codice doganale, che il regime di transito si è concluso correttamente.

(v. punti 26-29, 32, dispositivo 1)

2. L'articolo 204 del regolamento n. 2913/92, che istituisce un codice doganale comunitario, quale modificato dal regolamento n. 1791/2006, in combinato disposto con l'articolo 859 del regolamento n. 2454/93, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 214/2007, deve essere interpretato nel senso che la presentazione tardiva all'ufficio doganale del luogo di destinazione e nell'ambito di un secondo regime di transito comunitario esterno delle merci sottoposte ad un primo regime di transito comunitario esterno costituisce un

inadempimento che fa sorgere un'obbligazione doganale, a meno che non siano soddisfatte le condizioni previste dagli articoli 356, paragrafo 3 o 859, secondo trattino, e punto 2, lettera c), di tale regolamento, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare.

A tal riguardo, l'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione dispone che, quando le merci vengono presentate all'ufficio di destinazione dopo la scadenza del termine prescritto dall'ufficio di partenza e qualora il mancato rispetto di tale 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.

Per quanto riguarda la questione se risulti soddisfatta la condizione negativa prevista dall'articolo 204 del codice doganale che esclude la nascita di un'obbligazione doganale a norma del suddetto articolo quando le inosservanze non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato, va ricordato che l'articolo 859 del regolamento di applicazione enumera in modo esaustivo le situazioni atte a soddisfare tale condizione.

Per quanto riguarda, in primo luogo, il terzo trattino e il punto 2, lettera a), dell'articolo 859 del regolamento in parola, tali disposizioni richiedono che tutte le formalità necessarie per regolarizzare la situazione della merce vengano espletate a posteriori e che la merce sia stata effettivamente presentata intatta all'ufficio di destinazione. Nell'ipotesi in cui l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e secondo regime di transito sia dimostrata e in cui tale secondo regime di transito sia stato regolarmente appurato, dette condizioni sono soddisfatte. In secondo luogo, quanto all'articolo 859, punto 2, lettera c), del suddetto regolamento di applicazione, quest'ultimo richiede che, qualora non sia stato rispettato il termine fissato conformemente all'articolo 356 di tale regolamento e non sia applicabile il paragrafo 3 del suddetto articolo, la merce debba comunque essere presentata all'ufficio di destinazione entro un termine ragionevole. Per quanto riguarda, in terzo luogo, l'articolo 859, secondo trattino, del medesimo regolamento, che sancisce la condizione secondo cui gli inadempimenti di cui trattasi non devono implicare una manifesta negligenza da parte dell'interessato, la nozione di manifesta negligenza deve essere valutata tenendo conto, in particolare, della complessità delle disposizioni la cui inosservanza abbia fatto sorgere l'obbligazione doganale, dell'esperienza professionale e della diligenza dell'operatore.

(v. punti 39, 40, 42, 44-47, dispositivo 2)

3. L'articolo 168, lettera e), della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale che escluda la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione gravante sul trasportatore che non è né l'importatore né il proprietario delle merci di cui trattasi, ma che ne ha soltanto assicurato il trasporto e il trattamento doganale nell'ambito della sua attività di trasportatore di merci soggetto all'imposta sul valore aggiunto.

Invero, poiché il valore delle merci trasportate non fa parte delle spese costitutive dei prezzi fatturati da un trasportatore la cui attività è limitata al trasporto di tale merce dietro corrispettivo, le condizioni di applicazione dell'articolo 168, lettera e), della direttiva IVA non sono soddisfatte.

(v. punti 50, 51, dispositivo 3)