



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

27 giugno 2013*

«Codice doganale comunitario — Regolamento (CEE) n. 2913/92 — Merci in deposito temporaneo —
Merci non comunitarie — Regime doganale di transito comunitario esterno — Momento
dell'attribuzione di una destinazione doganale — Accettazione della dichiarazione in dogana —
Svincolo delle merci — Obbligazione doganale»

Nella causa C-542/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione del 30 settembre 2011, pervenuta in cancelleria il 24 ottobre 2011, nel procedimento

Staatssecretaris van Financiën,

contro

Codirex Expeditie BV,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, A. Rosas, E. Juhász (relatore), D. Šváby e C. Vajda, giudici,

avvocato generale: N. Jääskinen

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 12 dicembre 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo dei Paesi Bassi, da M. Noort e C. Wissels, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da I. Bakopoulos e I. Pouli, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da B.-R. Killmann e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 febbraio 2013,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il neerlandese.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle disposizioni 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. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005 (GU L 311, pag. 17; in prosieguo: il «codice doganale»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze; in prosieguo: lo «Staatssecretaris») e la Codirex Expeditie BV (in prosieguo: la «Codirex») relativamente ad avvisi di riscossione in materia di dazi doganali e d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

- 3 Ai sensi dell'articolo 4, paragrafi da 15 a 17 e 20, del codice doganale, ai fini del medesimo, s'intende per:

«15) destinazione doganale di una merce:

- a) il vincolo della merce ad un regime doganale;
- b) la sua introduzione in zona franca o in deposito franco;
- c) la sua riesportazione fuori del territorio doganale della Comunità;
- d) la sua distruzione;
- e) il suo abbandono all'Erario;

16) regime doganale:

- a) l'immissione in libera pratica;
- b) il transito;

(...)

17) dichiarazione in dogana: atto con il quale una persona manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare una merce ad un determinato regime doganale;

(...)

20) svincolo della merce: il provvedimento con il quale l'autorità doganale mette una merce a disposizione per i fini previsti dal regime doganale al quale è stata vincolata».

- 4 L'articolo 37 di tale codice prevede quanto segue:

«1. Le merci introdotte nel territorio doganale della Comunità sono sottoposte, fin dalla loro introduzione, a vigilanza doganale. Esse possono essere soggette a controlli da parte delle autorità doganali conformemente alle disposizioni vigenti.

2. Esse restano soggette a tale vigilanza per tutto il tempo eventualmente necessario per determinare la loro posizione doganale e, nel caso di merci non comunitarie e fatto salvo l'articolo 82, paragrafo 1, finché esse non cambino posizione doganale o non siano introdotte in una zona franca o in un deposito franco oppure non vengano riesportate o distrutte ai sensi dell'articolo 182».

5 L'articolo 40 del codice in parola dispone, segnatamente, che le merci che entrano nel territorio doganale della Comunità sono presentate in dogana dalla persona che le introduce in tale territorio o, se del caso, dalla persona che assume la responsabilità del trasporto delle merci ad introduzione avvenuta.

6 Ai sensi dell'articolo 48 del codice doganale, «[l]e merci non comunitarie presentate in dogana devono ricevere una delle destinazioni doganali ammesse per tali merci».

7 L'articolo 50 del codice summenzionato è così formulato:

«In attesa di ricevere una destinazione doganale, le merci presentate in dogana acquisiscono la posizione, non appena avvenuta la presentazione, di merci in custodia temporanea. Queste merci sono denominate in seguito “merci in custodia temporanea”».

8 L'articolo 51 di tale codice prevede quanto segue:

«1. Le merci in custodia temporanea possono essere collocate soltanto nei luoghi autorizzati dall'autorità doganale alle condizioni da esse stabilite.

2. L'autorità doganale può esigere dalla persona che detiene le merci la costituzione di una garanzia per garantire il pagamento di qualsiasi obbligazione doganale che potrebbe sorgere ai sensi degli articoli 203 o 204».

9 L'articolo 59 del codice doganale dispone quanto segue:

«1. Le merci destinate ad essere vincolate ad un regime doganale devono essere dichiarate per il regime doganale prescelto.

2. Le merci comunitarie dichiarate per il regime dell'esportazione, del perfezionamento passivo, del transito o del deposito doganale sono poste sotto vigilanza doganale all'atto dell'accettazione della dichiarazione in dogana fino a quando escano del territorio doganale della Comunità o siano distrutte o fino a quando la dichiarazione in dogana sia invalidata».

10 L'articolo 62 del codice in parola è del tenore seguente:

«1. Le dichiarazioni fatte per iscritto devono essere compilate su un formulario conforme al modello ufficiale all'uopo previsto. Esse devono essere firmate e contenere tutte le indicazioni necessarie per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate.

2. Devono essere allegati alla dichiarazione tutti i documenti la cui presentazione è necessaria per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate».

11 Ai sensi dell'articolo 63 del codice in questione:

«Le dichiarazioni rispondenti alle condizioni di cui all'articolo 62 sono immediatamente accettate dall'autorità doganale, se le merci cui si riferiscono sono presentate in dogana».

12 L'articolo 67 del codice doganale prevede quanto segue:

«Salvo disposizioni specifiche contrarie, la data da prendere in considerazione per l'applicazione di tutte le disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate è la data di accettazione della dichiarazione da parte dell'autorità doganale».

13 Secondo l'articolo 68 del summenzionato codice, per controllare le dichiarazioni da essa accettate, l'autorità doganale può procedere ad una verifica documentale riguardante, nella fattispecie, la dichiarazione e i documenti ad essa allegati e alla visita delle merci e, ove occorra, ad un prelievo di campioni per analisi o per un controllo approfondito. I diritti e gli obblighi del dichiarante sono previsti, in particolare, agli articoli da 69 a 70 del codice di cui trattasi.

14 L'articolo 71 del codice in parola dispone che i risultati della verifica della dichiarazione servono da base per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale al quale le merci sono vincolate e che, quando non si proceda alla verifica della dichiarazione, tale applicazione viene effettuata in base alle indicazioni figuranti nella dichiarazione.

15 Ai sensi dell'articolo 72, paragrafo 1, del codice doganale:

«L'autorità doganale adotta i provvedimenti che consentono di identificare le merci quando tale identificazione sia necessaria per garantire il rispetto delle condizioni del regime doganale per il quale le merci sono state dichiarate».

16 Dall'articolo 73, paragrafo 1, di detto codice risulta che, in linea di principio, quando siano soddisfatte le condizioni per il vincolo delle merci al regime considerato, l'autorità doganale concede lo svincolo non appena le indicazioni contenute nella dichiarazione siano state verificate oppure accettate senza verifica.

17 L'articolo 74, paragrafo 1, primo periodo, del codice in parola stabilisce che:

«Quando l'accettazione di una dichiarazione in dogana faccia sorgere un'obbligazione doganale, lo svincolo delle merci che formano oggetto della dichiarazione può essere autorizzato soltanto se l'importo di tale obbligazione è stato pagato o garantito».

18 Ai sensi dell'articolo 91, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale:

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

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

19 L'articolo 96, paragrafo 1, di detto codice così dispone:

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

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

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

20 L'articolo 203 del codice doganale dispone quanto segue:

«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 e,

— 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».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

21 La società Seaport International ha scaricato nel porto di Rotterdam (Paesi Bassi) una partita di carne bovina congelata, trasportata per mare dal Brasile ai Paesi Bassi in un container. La Seaport International ha depositato il container sulla propria area in attesa che venisse assegnata una destinazione doganale alle merci in parola.

22 Il 6 novembre 2007, mentre il container si trovava in tale area, la Codirex ha presentato per via elettronica una dichiarazione doganale di vincolo della partita succitata al regime doganale di transito comunitario esterno. Le autorità doganali hanno subito accettato tale dichiarazione. Le merci di cui trattasi avevano in tale momento la posizione di «merce in custodia temporanea» ai sensi dell'articolo 50 del codice doganale.

23 Il 7 novembre 2007 le autorità doganali hanno apposto i sigilli al container e concesso lo svincolo del medesimo, che veniva trasportato su strada verso la società destinataria, ossia l'Eurofrigo BV (in prosieguo: l'«Eurofrigo»), con sede nell'area industriale di Maasvlakte (Paesi Bassi).

24 Non avendo ricevuto alcuna conferma dell'arrivo delle merci presso l'Eurofrigo, le autorità doganali hanno svolto un'indagine. Il 27 dicembre 2007 l'Eurofrigo ha comunicato loro che, sebbene i sigilli del container fossero ancora intatti, il carico conteneva due colli di carne bovina in meno rispetto a quanto figurante nella dichiarazione doganale.

25 Il 17 febbraio 2008 le autorità doganali hanno invitato la Codirex, in qualità di dichiarante, a fornire informazioni più precise circa le merci mancanti. Siccome la Codirex non ha reagito, il 3 luglio 2008 dette autorità le hanno trasmesso un avviso di riscossione, ingiungendole il pagamento dei dazi doganali e dell'IVA.

26 L'ispettore delle imposte, cui la Codirex si è rivolta con un reclamo contro detto avviso di riscossione, ha confermato quest'ultimo.

- 27 La Codirex ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi al Rechtbank te Haarlem (Tribunale circoscrizionale di Haarlem).
- 28 Nella sua pronuncia detto Tribunale ha considerato che le merci non comunitarie dichiarate per il loro vincolo al regime doganale di transito comunitario esterno mantengono la posizione di merci in custodia temporanea sino al momento in cui le autorità doganali concedono lo svincolo e che, di conseguenza, le disposizioni del regime di transito doganale, nel caso di specie, non risultavano opponibili alla Codirex. Il Rechtbank te Haarlem, richiamando la sentenza del 15 settembre 2005, *United Antwerp Maritime Agencies e Seaport Terminals* (C-140/04, Racc. pag. I-8245, punti da 35 a 39), ha statuito che, nel lasso di tempo fra il deposito temporaneo e il momento in cui le autorità doganali hanno concesso lo svincolo della merce ai fini del transito, la Codirex, che non era in grado di disporre materialmente delle merci, non poteva essere considerata come debitore doganale ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 3, quarto trattino, del codice doganale.
- 29 Lo Staatssecretaris ha proposto ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema) contro tale decisione, e quest'ultimo ha ritenuto che, per poter decidere in merito, fosse necessaria un'interpretazione del codice doganale.
- 30 Alla luce di tali considerazioni, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre la Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Quale sia il momento in cui merci non comunitarie, con la posizione “in custodia temporanea” e dichiarate ai fini dell'assoggettamento al regime doganale di transito comunitario esterno, ricevono una destinazione doganale ai sensi dell'articolo 50 del [codice doganale]».

Sulla questione pregiudiziale

- 31 Sulla base delle informazioni comunicate dal giudice del rinvio, l'esame della controversia è imperniato sull'ipotesi per cui, al momento della dichiarazione in dogana, tutti i colli dichiarati e destinati al transito comunitario esterno sarebbero stati presenti nel container che si trovava presso il sito della Seaport International, ma due colli sarebbero scomparsi prima dell'apposizione dei sigilli doganali al container in parola.
- 32 Dall'articolo 203, paragrafi 1 e 2, del codice doganale risulta che in seguito alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione sorge, nel momento di siffatta sottrazione, un'obbligazione doganale all'importazione. Tale sottrazione al controllo doganale comprende qualsiasi azione o qualsiasi omissione che abbia il risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di avere accesso ad una merce sotto vigilanza doganale e di effettuare i controlli previsti dall'articolo 37, paragrafo 1, del menzionato codice (v. sentenza *United Antwerp Maritime Agencies e Seaport Terminals*, cit., punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 Se, al momento della sottrazione delle merci in causa al controllo doganale, queste sono già state vincolate al regime del transito comunitario esterno, è il titolare di tale regime colui che, in quanto obbligato principale ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, del codice doganale, deve rispettare gli obblighi risultanti dall'utilizzo di siffatto regime e che è tenuto a soddisfare l'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 3, quarto trattino, del menzionato codice, qualora le disposizioni di cui ai primi tre trattini di detto paragrafo 3 non si applichino.
- 34 Per contro, se, al momento della sottrazione in parola, le merci non erano ancora state vincolate al regime del transito comunitario esterno, ma permangono in custodia temporanea, il soggetto tenuto a soddisfare l'obbligazione doganale, allorché le disposizioni di cui ai primi tre trattini dell'articolo 203, paragrafo 3, del codice doganale non si applicano, è colui che, dovendo adempiere agli obblighi che comporta la permanenza della merce in custodia temporanea, detiene tali merci, dopo lo scarico delle

stesse, per garantirne la rimozione o l'immagazzinamento (v., in tal senso, sentenza *United Antwerp Maritime Agencies e Seaport Terminals*, cit., punto 39 nonché il dispositivo). Sulla base delle informazioni contenute nel fascicolo, la *Codirex* non è tale soggetto.

- 35 Occorre pertanto determinare il momento in cui, ai sensi del codice doganale, termina la custodia temporanea di una merce e inizia il vincolo al regime del transito comunitario esterno.
- 36 È d'uopo, innanzitutto, osservare che dalla sentenza del 1° febbraio 2001, *D. Wandel* (C-66/99, Racc. pag. I-873, punti da 35 a 38 e 45), relativa a merci importate e destinate ad essere immesse in libera pratica, risulta che tali merci restano in custodia temporanea fino alla concessione del loro svincolo e che cambiano posizione doganale unicamente quando detto svincolo è concesso dalle autorità doganali.
- 37 Al riguardo si deve rammentare che l'immissione in libera pratica, secondo l'articolo 4, paragrafo 16, lettera a), del codice doganale, è anch'essa un regime doganale e che il vincolo della merce ad un siffatto regime costituisce parimenti una destinazione doganale.
- 38 Quindi, come fatto presente dall'avvocato generale al paragrafo 60 delle sue conclusioni, il ragionamento della Corte nella citata sentenza *D. Wandel*, sebbene si tratti di un regime diverso da quello in discussione nella controversia principale, appare applicabile nella fattispecie in esame.
- 39 Inoltre, dall'articolo 4, paragrafo 17, del codice doganale risulta che la dichiarazione in dogana costituisce l'atto con il quale una persona manifesta nelle forme e modalità prescritte la volontà di vincolare una merce ad un determinato regime doganale.
- 40 È certo vero che l'articolo 67 del codice in parola prevede che, salvo disposizioni specifiche contrarie, la data da prendere in considerazione per l'applicazione di tutte le disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate sia la data di accettazione di tale dichiarazione da parte dell'autorità doganale.
- 41 Ciò nondimeno, la sola accettazione della dichiarazione non è sufficiente a fare cessare la custodia temporanea.
- 42 L'articolo 37, paragrafo 2, del codice doganale dispone infatti che le merci introdotte nel territorio doganale della Comunità restano soggette a controllo doganale per tutto il tempo eventualmente necessario per determinare la loro posizione doganale e, nel caso di merci non comunitarie e fatto salvo l'articolo 82, paragrafo 1, di detto codice, finché esse non cambino posizione doganale.
- 43 Secondo l'articolo 50 del codice doganale, le merci presentate in dogana si trovano in custodia temporanea a partire da tale presentazione e fino al momento in cui ricevono una destinazione doganale.
- 44 Il vincolo di una merce ad un regime doganale, in base all'articolo 4, paragrafo 15, lettera a), del codice in parola, è una destinazione doganale e il transito costituisce, secondo detto articolo 4, paragrafo 16, lettera b), un regime doganale. L'articolo 4, paragrafo 20, del menzionato codice definisce lo svincolo di una merce come il provvedimento con il quale l'autorità doganale mette una merce a disposizione per i fini previsti dal regime doganale al quale è stata vincolata.
- 45 Pertanto, in una situazione come quella in discussione nella controversia principale, le merci restano in custodia temporanea fino al momento in cui divengano oggetto di operazioni di transito comunitario esterno.
- 46 Orbene, le merci possono essere in transito comunitario esterno unicamente quando ricorrano tutte le condizioni di tale transito.

- 47 Relativamente alle menzionate condizioni, è d'uopo rilevare che occorre, eventualmente, verificare le dichiarazioni in dogana, adottare i provvedimenti che consentono di identificare le merci in causa e richiedere la costituzione di una garanzia per il pagamento di un'eventuale obbligazione doganale.
- 48 Le autorità doganali quindi possono, dopo aver accettato la dichiarazione in dogana, effettuare, ai sensi dell'articolo 68 del codice doganale, una verifica delle dichiarazioni da esse accettate, procedendo ad una verifica documentale e/o alla visita delle merci.
- 49 Relativamente ai provvedimenti per l'identificazione delle merci adottati dalle autorità doganali, occorre sottolineare, come fatto dalla Commissione europea, che la verifica ex articolo 68 deve essere considerata alla luce degli articoli 71 e 73, paragrafo 1, di detto codice e significa che l'accettazione formale di una dichiarazione può essere seguita dall'adozione di provvedimenti come quelli previsti all'articolo 72 del codice in parola al fine di garantire la corretta applicazione della procedura doganale cui le merci sono state assoggettate. Nel caso di specie, nella controversia principale, le autorità hanno, in particolare, fra l'accettazione della dichiarazione in dogana e lo svincolo, sigillato il container, allo scopo di assicurarsi del rispetto della regolarità del transito comunitario esterno.
- 50 Quanto all'obbligo di costituire una garanzia, è d'uopo rammentare che, ai sensi dell'articolo 91, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, il transito comunitario esterno consente la circolazione da una località all'altra del territorio doganale delle merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione. Tale circolazione, di conseguenza, è soggetta alle condizioni alquanto restrittive, di cui agli articoli 91, paragrafo 2, 94 e 96 del menzionato codice. È previsto, in particolare, che, in via di principio, occorra prestare una garanzia per assicurare il pagamento dell'obbligazione doganale che può essere esatta sulla merce, che quest'ultima debba essere presentata intatta all'ufficio doganale di destinazione nel termine fissato e che debbano essere state rispettate le misure di identificazione prese dalle autorità doganali.
- 51 Pertanto, qualora vengano constatate inosservanze nella verifica delle dichiarazioni, non siano stati rispettati gli obblighi derivanti dall'adozione di provvedimenti per l'identificazione o non sia stata prestata la garanzia richiesta, le merci non possono essere oggetto di operazioni di transito comunitario esterno.
- 52 Per contro, qualora ricorrano le condizioni per il vincolo al regime doganale in causa, le autorità doganali concedono lo svincolo delle merci, conformemente all'articolo 73, paragrafo 1, del codice doganale, non appena le indicazioni contenute nella dichiarazione siano state verificate oppure accettate senza verifica.
- 53 La necessità o la possibilità per le autorità doganali di applicare le misure di verifica, di identificazione o di garanzia non consentono di ritenere che tutte le condizioni del regime del transito comunitario esterno possano essere soddisfatte unicamente attraverso l'accettazione della dichiarazione in dogana.
- 54 Inoltre, la circostanza che le merci, come quelle in discussione nella controversia principale, ricadano nel regime del transito comunitario esterno soltanto a partire dal momento del loro svincolo discende dalla definizione di cui all'articolo 4, paragrafo 20, del codice doganale, il quale pone in evidenza il fatto che il provvedimento con il quale l'autorità doganale mette una merce a disposizione è adottato «per i fini previsti dal regime doganale al quale è stata vincolata».
- 55 Alla luce delle suesposte considerazioni occorre rispondere alla questione sottoposta dichiarando che gli articoli 50, 67 e 73 del codice doganale devono essere interpretati nel senso che le merci non comunitarie, oggetto di una dichiarazione doganale accettata dalle autorità doganali ai fini del loro vincolo al regime doganale del transito comunitario esterno e aventi la posizione di merci in custodia temporanea, sono vincolate a tale regime doganale e ricevono quindi una destinazione doganale nel momento in cui lo svincolo di dette merci è concesso.

Sulle spese

- 56 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 (Quinta Sezione) dichiara:

Gli articoli 50, 67 e 73 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005, devono essere interpretati nel senso che le merci non comunitarie, oggetto di una dichiarazione doganale accettata dalle autorità doganali ai fini del loro vincolo al regime doganale del transito comunitario esterno e aventi la posizione di merci in custodia temporanea, sono vincolate a tale regime doganale e ricevono quindi una destinazione doganale nel momento in cui lo svincolo di dette merci è concesso.

Firme