

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

14 gennaio 2010\*

Nei procedimenti riuniti C-430/08 e C-431/08,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, Edinburgh (Regno Unito), e dal VAT and Duties Tribunal, Northern Ireland (Regno Unito), con decisioni in data 23 settembre 2008, pervenute in cancelleria il 29 settembre 2008, nelle cause

**Terex Equipment Ltd** (C-430/08),

**FG Wilson (Engineering) Ltd** (C-431/08),

**Caterpillar EPG Ltd** (C-431/08)

contro

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,**

\* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, dai sigg. E. Juhász, G. Arestis, J. Malenovský e T. von Danwitz (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro  
cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 24 settembre 2009,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Terex Equipment Ltd, dal sig. J. White, barrister;
  
- per la FG Wilson (Engineering) Ltd e la Carterpillar EPG Ltd, dai sigg. G. Salmond, solicitor, e R. Cordara, QC;
  
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra H. Walker, in qualità di agente, assistita dalla sig.ra S. Moore, barrister;
  
- per il governo ceco, dal sig. M. Smolek, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra L. Bouyon e dal sig. R. Lyal, 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**

- <sup>1</sup> Le domande di pronuncia pregiudiziale riguardano l'interpretazione degli artt. 78, 203, 204 e 239 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GUL 302, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»), e dell'art. 865 del regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 (GUL 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) della Commissione 29 luglio 1998, n. 1677 (GUL 212, pag. 18; in prosieguo: il «regolamento d'applicazione»).
- <sup>2</sup> Tali domande sono state sottoposte nell'ambito di controversie fra la Terex Equipment Ltd (in prosieguo: la «Terex») e la FG Wilson (Engineering) Ltd (in prosieguo: la «Wilson») e la Caterpillar EPG Ltd (in prosieguo: la «Caterpillar»), da una parte, e i Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, dall'altra, relativamente alle conseguenze della menzione, nelle dichiarazioni di riesportazione delle merci di cui alle cause principali, che erano assoggettate al regime di perfezionamento attivo, di un codice di regime doganale erroneo, che designa l'esportazione di merci comunitarie.

## Contesto normativo

3 L'art. 4, nn. 7, 8 e 13, del codice doganale dispone quanto segue:

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

(...)

7) merci comunitarie: le merci:

— (...)

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

— (...)

8) merci non comunitarie: le merci diverse da quelle di cui al punto 7.

Fatti salvi gli articoli 163 e 164, le merci comunitarie perdono tale posizione una volta realmente uscite dal territorio doganale della Comunità;

(...)

13) vigilanza dell'autorità doganale: ogni provvedimento adottato da questa autorità per garantire l'osservanza della normativa doganale e, ove occorra, delle altre disposizioni applicabili alle merci sotto vigilanza doganale».

4 L'art. 37 del codice in parola è così formulato:

«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'art. 59, n. 2, del codice doganale stabilisce che:

«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».

6 Ai sensi dell'art. 78 di detto codice:

«1. Dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante.

2. Dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale, per accertare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione, può controllare i documenti ed i dati commerciali relativi alle operazioni d'importazione o di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse. (...)

3. Quando dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, nel rispetto delle norme in vigore e tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone, adotta i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione».

7 In base all'art. 79, primo comma, del codice doganale, «[l']immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria».

8 Ai sensi dell'art. 161, n. 5, del codice doganale:

«La dichiarazione d'esportazione deve essere depositata presso l'ufficio doganale preposto alla vigilanza nel luogo in cui l'esportatore è stabilito, ovvero dove le merci sono imballate o caricate per essere esportate. Le deroghe sono stabilite secondo la procedura del comitato».

9 L'art. 182, n. 3, del codice in questione così prevede:

«(...) Quando sono destinate a essere riesportate merci che durante il loro soggiorno nel territorio doganale della Comunità erano vincolate ad un regime doganale economico, deve essere presentata una dichiarazione in dogana ai sensi degli articoli da 59 a 78. In tal caso si applica l'articolo 161, paragrafi 4 e 5.

(...)».

10 L'art. 203, n. 1, del codice doganale stabilisce quanto segue:

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

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

11 Ai sensi dell'art. 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, oppure

(...)

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



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

(...».

<sup>12</sup> L'art. 236 del codice doganale così dispone:

«1. (...)

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

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

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

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

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

13 Ai sensi dell'art. 865 del regolamento d'applicazione:

«Sono considerate sottrazioni di merci al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1 del codice, la dichiarazione in dogana di tali merci, qualsiasi altro atto avente eguale effetto giuridico, nonché la presentazione di un qualunque documento per il visto dell'autorità competente, quando tali comportamenti abbiano come conseguenza di erroneamente attribuire alle merci in causa la posizione doganale di merci comunitarie.

Tuttavia, per quanto riguarda le compagnie aeree autorizzate a utilizzare una procedura di transito semplificata per mezzo di un manifesto elettronico, le merci non sono considerate sottratte al controllo doganale qualora, su iniziativa dell'interessato o per suo conto, vengono trattate conformemente alla loro posizione non comunitaria prima che le autorità doganali abbiano constatato l'esistenza di una situazione irregolare e se il comportamento dell'interessato non implica alcuna manovra fraudolenta».

## **Cause principali e questioni pregiudiziali**

### *La causa C-430/08*

- 14 La Terex è un'impresa che produce macchinari per movimento terra. Essa importa svariati componenti che sono integrati in tali macchinari. I componenti importati sono oggetto di una sospensione dei dazi doganali a titolo del regime di perfezionamento attivo definito agli artt. 114-129 del codice doganale. Detti macchinari sono venduti a compratori ubicati sia all'interno che all'esterno della Comunità.
- 15 Quando tali merci sono riesportate osservando le condizioni relative al regime di perfezionamento attivo, esse sono esenti da dazi.
- 16 Nel periodo gennaio 2000 - luglio 2002 agenti doganali che agivano per conto della Terex o per terzi acquirenti hanno inserito, nelle dichiarazioni d'esportazione, il codice di regime doganale 10 00, che designa l'esportazione di merci comunitarie, invece del codice 31 51, applicabile alla riesportazione di merci oggetto di una sospensione dei dazi.
- 17 Le autorità doganali hanno quindi considerato che tali dichiarazioni di riesportazione con un codice erroneo avessero avuto l'effetto di conferire indebitamente alle merci di cui alla causa principale la posizione doganale di merci comunitarie, il che avrebbe fatto sorgere un'obbligazione doganale, conformemente all'art. 203, n. 1, del codice doganale e all'art. 865 del regolamento d'applicazione. In ogni caso, un'obbligazione doganale sarebbe sorta ex art. 204, n. 1, lett. a), del codice doganale, poiché non era stata effettuata notifica preliminarmente alla riesportazione dei macchinari, obbligo previsto relativamente al regime di perfezionamento attivo.

- 18 La Terex ha tentato di ottenere la revisione, ai sensi dell'art. 78, n. 3, del codice doganale, delle proprie dichiarazioni d'esportazione al fine di regolarizzare la situazione. Le autorità doganali hanno rifiutato di modificare le dichiarazioni in quanto, da un lato, la domanda della Terex sarebbe stata diretta a cambiare il regime doganale applicabile e, dall'altra, la situazione non avrebbe potuto essere regolarizzata dal momento che era impossibile presentare retroattivamente una notifica preliminare alla riesportazione delle merci di cui alla causa principale.
- 19 La Terex ha inoltre chiesto lo sgravio dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 239 del codice doganale. Le autorità doganali hanno rifiutato di accogliere la richiesta poiché la Terex aveva dimostrato «manifesta negligenza», ciò che porta ad escludere l'applicazione di tale disposizione.
- 20 Il giudice del rinvio ritiene che l'art. 203 del codice doganale non possa fare sorgere un'obbligazione doganale nella causa principale. Le merci esportate dalla Terex non avrebbero acquisito la posizione di merci comunitarie ai sensi dell'art. 4, n. 7, del codice doganale unicamente in base all'indicazione, nelle dichiarazioni d'esportazione, di un codice di regime doganale errato, ossia il codice 10 00. Per contro, il giudice del rinvio considera che l'art. 204 del codice doganale possa fare sorgere, nella causa principale, un'obbligazione doganale e che quest'ultima non sarebbe né eliminata dall'applicazione dell'art. 859 del regolamento d'applicazione, né prescritta. Quanto all'applicazione dell'art. 78, n. 3, del codice doganale a detta causa, il giudice del rinvio reputa che tale disposizione consenta di regolarizzare la situazione, nonostante che l'art. 182, n. 3, del codice doganale esiga una notifica preliminare alla riesportazione delle merci.
- 21 Infine, il giudice del rinvio è del parere che non si possa rimproverare alla Terex una manifesta negligenza ai sensi dell'art. 239 del codice doganale. In proposito giudica che il comportamento delle autorità doganali abbia contribuito, nel lasso di tempo considerato, all'utilizzo di un codice di regime doganale erroneo.

22 In tale contesto il VAT and Duties Tribunal, Edinburgh (giudice tributario di Edimburgo), ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se il codice doganale, in particolare l'art. 78, consenta la revisione della dichiarazione al fine di correggere il codice di regime doganale e, in caso di risposta affermativa, se i Commissioners siano tenuti a modificare la dichiarazione e a regolarizzare la situazione.
  
- 2) Se nelle circostanze riassunte ai punti 3-21 della decisione di rinvio le merci di cui trattasi nel caso di specie siano state illecitamente sottratte al controllo doganale ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, in forza dell'art. 865 del regolamento d'applicazione.
  
- 3) In caso di risposta affermativa alla seconda questione, se sia sorta un'obbligazione doganale all'importazione ai sensi dell'art. 203 del codice doganale.
  
- 4) Anche qualora non sussistesse alcuna obbligazione doganale ex art. 203 del codice doganale, se sia sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 204 alla luce:
  - a) di quanto stabilito relativamente alla "manifesta negligenza" ai punti 34-43 della decisione di rinvio e
  
  - b) della questione se i Commissioners non abbiano osservato l'art. 221, n. 3, del codice doganale non avendo comunicato l'obbligazione doganale ex art. 204 entro il limite temporale previsto.

5) Posto che:

- a) non vi può essere regolarizzazione ex art. 78 del codice doganale,
- b) era sorta un'obbligazione doganale e
- c) sussisteva una situazione particolare contemplata dall'art. 899 del regolamento d'applicazione,

se, nelle circostanze descritte nella decisione di rinvio, il giudice del rinvio possa concludere che non vi era manifesta negligenza, cosicché l'obbligazione doganale doveva essere oggetto di sgravio ex art. 239 del codice doganale».

*La causa C-431/08*

<sup>23</sup> La Wilson e la Caterpillar producono gruppi elettrogeni. Esse importano componenti che sono assemblate in detti gruppi, al pari di altre componenti di origine comunitaria.

Le componenti importate sono detenute con sospensione dei dazi doganali a titolo di regime di perfezionamento attivo. I gruppi elettrogeni sono venduti principalmente ad acquirenti ubicati al di fuori della Comunità.

- 24 Dall'ottobre 2002 al febbraio 2005 gli agenti doganali che agivano per conto della Wilson e della Caterpillar o per conto di acquirenti hanno utilizzato, nelle dichiarazioni d'esportazione delle merci di cui alla causa principale, il codice di regime doganale 10 00, il quale si applica all'esportazione di merci comunitarie, anziché il codice 31 51, il quale indica la riesportazione di merci oggetti di una sospensione dei dazi.
- 25 Il 21 febbraio 2005 la Wilson e la Caterpillar hanno informato le autorità doganali del Regno Unito di aver utilizzato un codice di regime doganale errato, ciò che ha dato origine alle decisioni delle autorità in parola di emanare avvisi di accertamento a posteriori.
- 26 Come nel caso della Terex, le autorità doganali hanno considerato che l'utilizzo di un codice errato facesse sorgere l'obbligo di versare dazi doganali sulle merci oggetto della sospensione, che la situazione non potesse essere regolarizzata ex art. 78 del codice doganale e che non sussistesse nemmeno un motivo atto a far concedere uno sgravio dei dazi in applicazione dell'art. 239 del codice doganale.
- 27 Il giudice del rinvio ritiene che le merci in discussione nella causa principale siano sempre state «merci non comunitarie», ai sensi dell'art. 4, punto 8, del codice doganale e che l'indicazione di un codice di regime doganale errato non potesse collocarle nel regime d'esportazione, regime riservato esclusivamente alle merci comunitarie. Il mero utilizzo di un codice di regime doganale errato non potrebbe quindi conferire la posizione di merci comunitarie a quelle di cui alla causa principale, come presupposto dall'art. 865 del regolamento d'applicazione.

- 28 Secondo il giudice del rinvio, le merci in discussione nella causa principale sono state continuamente sotto la sorveglianza delle autorità doganali ai sensi dell'art. 4, punto 13, del codice doganale, e ciò pur se l'utilizzo di un codice di regime doganale errato abbia potuto ostacolare le procedure di controllo delle menzionate autorità. L'interpretazione sostenuta dalle autorità doganali attribuirebbe agli artt. 203 del codice doganale e 865 del regolamento d'applicazione il carattere di una sanzione per l'utilizzo di un codice errato, il che, a parere del giudice del rinvio, sarebbe contrario alle intenzioni del legislatore comunitario.
- 29 Quanto all'applicazione dell'art. 78 del codice doganale alla situazione di cui alla causa principale, il giudice del rinvio è del parere che la situazione possa essere regolarizzata conformemente al n. 3 di detto articolo.
- 30 Infine, il giudice del rinvio, avendo esaminato le circostanze della controversia di cui è investito, conclude che non si possa addebitare alla Wilson e alla Caterpillar una «manifesta negligenza» ai sensi dell'art. 239 del codice doganale. A tale riguardo detto giudice si basa in particolare sulla complessità delle norme applicabili e sulla circostanza che le autorità doganali del Regno Unito non hanno osservato l'obbligo loro incombente di avvisare gli operatori economici delle implicazioni derivanti dall'utilizzo di un codice di regime doganale errato.
- 31 In siffatto contesto il VAT and Duties Tribunal, Northern Ireland (giudice tributario dell'Irlanda del Nord), ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se, alla luce delle circostanze esposte nella decisione di rinvio, le merci di cui trattasi nel caso di specie siano state illecitamente sottratte al controllo doganale ai



sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, in forza dell'art. 865 del regolamento d'applicazione.

- 2) In caso di risposta affermativa, se sia sorta un'obbligazione doganale all'importazione ai sensi dell'art. 203 del codice doganale.
  
- 3) In caso di soluzione affermativa alle questioni prima e seconda, se il codice doganale, segnatamente l'art. 78, n. 3, consenta la revisione della dichiarazione per correggere il codice di regime doganale e, in tal caso, se le autorità doganali del Regno Unito siano tenute a modificare detta dichiarazione e a regolarizzare la situazione.
  
- 4) Se non può avere luogo regolarizzazione ex art. 78 del codice doganale e posto che vi sia un'obbligazione doganale ex art. 203 del codice doganale e posto che sia pacifico che sussisteva una situazione particolare ai sensi di quanto previsto dall'art. 899 del regolamento d'applicazione, se il giudice del rinvio sia in una posizione tale da concludere che, tenuto conto delle circostanze e alla luce degli accertamenti illustrati nella decisione di rinvio, non vi sia stata manifesta negligenza, cosicché si dovrebbe concedere uno sgravio ex art. 239 del codice doganale per l'obbligazione doganale e ritirare la richiesta di pagamento dei dazi doganali. In particolare, nel valutare se vi sia stata manifesta negligenza da parte dell'operatore commerciale interessato, se le autorità competenti possano prendere in considerazione il fatto che l'amministrazione tributaria stessa abbia contribuito agli errori da cui è sorta l'obbligazione doganale, essendo venuta meno al suo dovere di diligenza e di buona amministrazione».

<sup>32</sup> Con ordinanza del presidente della Corte 13 novembre 2008 le cause C-430/08 e C-431 sono state riunite ai fini delle fasi scritta e orale e della sentenza.

## Sulle questioni pregiudiziali

*Sulla seconda e terza questione nella causa C-430/08 nonché sulla prima e seconda questione nella causa C-431/08*

- 33 Con tali questioni, che occorre esaminare congiuntamente, i giudici del rinvio chiedono, in sostanza, se l'utilizzo, nelle dichiarazioni d'esportazione, del codice di regime doganale 10 00, che designa l'esportazione di merci comunitarie, anziché del codice 31 51, applicabile alla riesportazione di merci oggetto di regime di perfezionamento attivo, sia da considerare una sottrazione al controllo doganale e faccia sorgere, ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, un'obbligazione doganale.
- 34 Conformemente all'art. 203, n. 1, del codice doganale, la sottrazione di una merce soggetta a dazi doganali all'importazione alla sorveglianza doganale fa sorgere un'obbligazione doganale all'importazione.
- 35 La nozione di sottrazione al controllo doganale, ai sensi della giurisprudenza della Corte, deve essere intesa nel senso che comprende qualsiasi azione od omissione che abbia come risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto sorveglianza doganale e di effettuare i controlli previsti dalla disciplina doganale comunitaria (v. sentenze 1° febbraio 2001, causa C-66/99, D. Wandel, Racc. pag. I-873, punto 47; 11 luglio 2002, causa C-371/99, - Liberexim, Racc. pag. I-6227, punto 55; 12 febbraio 2004, causa C-337/01, Hamann International, Racc. pag. I-1791, punto 31, nonché 29 aprile 2004, causa C-222/01, British American Tobacco, Racc. pag. I-4683, punto 47).
- 36 Poiché la nozione di sottrazione non è definita dalla normativa comunitaria, l'art. 865 del regolamento d'applicazione contiene esempi di fatti che devono essere considerati costitutivi di una sottrazione ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale (v., in tal senso, sentenza D. Wandel, cit., punto 46).

37 In base al primo comma dell'art. 865 del regolamento d'applicazione, sono considerate sottrazioni di merci al controllo doganale, ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, la dichiarazione in dogana di tali merci, qualsiasi altro atto avente eguale effetto giuridico, quando tali atti abbiano come conseguenza di erroneamente attribuire alle merci considerate la posizione doganale di merci comunitarie.

38 A tale riguardo i giudici del rinvio, la Terex così come la Wilson e la Caterpillar ritengono che l'indicazione del codice di regime doganale 10 00, che designa l'esportazione di merci comunitarie, anziché del codice 31 51, applicabile alla riesportazione delle merci oggetto di regime di perfezionamento attivo, non abbia modificato la posizione doganale delle merci di cui trattasi, le quali dovevano pertanto continuare ad essere considerate merci non comunitarie. Dette merci, infatti, non erano state immesse in libera pratica, il che avrebbe loro conferito, in forza dell'art. 79 del codice doganale, la posizione di merci comunitarie. Orbene, ai fini dell'applicazione dell'art. 865 del regolamento d'applicazione, non sarebbe sufficiente che l'indicazione del codice di regime doganale 10 00 non abbia fatto altro che creare l'erronea impressione che si trattasse di merci comunitarie.

39 Siffatta interpretazione non può essere accolta.

40 Infatti, l'art. 865 del regolamento d'applicazione contempla la situazione in cui le dichiarazioni attribuiscono alle merci la posizione di merci comunitarie cui esse non avrebbero diritto, cosicché merci non comunitarie sono sottratte alla sorveglianza doganale cui il codice doganale, segnatamente l'art. 37, le assoggetta.

41 Relativamente a ciò vanno sottolineate le peculiarità che caratterizzano il regime di perfezionamento attivo e il ruolo più specificamente svolto, nel contesto di cui trattasi,

dall'indicazione del codice di regime doganale corretto, al fine di valutare se l'indicazione di un codice che designa l'esportazione di merci comunitarie incida o meno sulle capacità di controllo delle autorità doganali.

42 In proposito occorre osservare innanzitutto che, come rilevato dalla Commissione delle Comunità europee, il regime di perfezionamento attivo, regime che comporta la sospensione dei dazi doganali, è una misura eccezionale destinata ad agevolare lo svolgimento di talune attività economiche. Poiché il citato regime comporta rischi evidenti per la corretta applicazione della normativa doganale e la riscossione dei dazi, coloro che ne beneficiano sono tenuti allo stretto rispetto degli obblighi che ne derivano. Analogamente si deve procedere ad un'interpretazione rigorosa delle conseguenze che essi sopporteranno in caso di inosservanza dei loro obblighi.

43 L'obbligo derivante dall'art. 182, n. 3, del codice doganale di presentare alla dogana una dichiarazione in cui sia menzionato il codice di regime doganale corretto, indicante che si tratta della riesportazione di una merce vincolata al regime di perfezionamento attivo, riveste un'importanza particolare per la sorveglianza doganale nell'ambito del regime doganale in parola.

44 Infatti, l'indicazione del codice di regime doganale che designa la riesportazione di merci oggetto del regime di perfezionamento attivo mira a garantire una vigilanza effettiva da parte delle autorità doganali, mettendole in grado di identificare, sulla sola base della dichiarazione in dogana, la posizione delle merci interessate senza dover ricorrere a verifiche o a accertamenti ulteriori. Tale obiettivo è ancor più importante considerando che le merci introdotte nel territorio doganale della Comunità restano soggette a vigilanza doganale, conformemente all'art. 37, n. 2, del codice doganale, solo fino al momento in cui sono riesportate.

45 Quindi l'indicazione del codice di regime doganale che designa la riesportazione delle merci oggetto del regime di perfezionamento attivo è diretta a consentire alle autorità doganali di decidere, all'ultimo momento, di procedere ad un controllo doganale ai

sensi dell'art. 37, n. 1, del codice doganale, vale a dire di verificare se le merci riesportate corrispondano effettivamente alle merci sottoposte al regime di perfezionamento attivo.

<sup>46</sup> Pertanto, l'indicazione del codice di regime doganale 10 00 nelle dichiarazioni d'esportazione controverse nelle cause principali ha erroneamente conferito alle merci di cui trattasi la posizione di merci comunitarie, incidendo, di conseguenza, direttamente sulla facoltà delle autorità doganali di effettuare controlli ex art. 37, n. 1, del codice doganale.

<sup>47</sup> In tale contesto, l'utilizzo, nelle dichiarazioni d'esportazione, del codice di regime doganale 10 00, che designa l'esportazione di merci comunitarie, anziché del codice 31 51, applicabile alla riesportazione di merci oggetto del regime di perfezionamento attivo, deve essere qualificato come «sottrazione» di tali merci alla vigilanza doganale (v., per analogia, sentenza *British American Tobacco*, cit., punto 53).

<sup>48</sup> D'altro canto, per quanto concerne l'eventuale assenza, nel periodo in questione, di controlli da parte delle autorità doganali, una circostanza del genere non può costituire un elemento atto ad escludere l'applicazione di detta nozione di sottrazione alla sorveglianza doganale. Conformemente alla giurisprudenza, infatti, per configurare una sottrazione al controllo doganale è sufficiente che la merce sia stata obiettivamente sottratta a possibili controlli doganali, indipendentemente dal fatto che questi siano stati effettivamente svolti dalle autorità competenti (v. sentenza *British American Tobacco*, cit., punto 55).

<sup>49</sup> Infine, non può essere accolta la tesi secondo cui l'interpretazione dell'art. 203, n. 1, del codice doganale a torto attribuirebbe a detto articolo il carattere di una sanzione sproporzionata.

- 50 Da un lato, infatti, come ricordato al punto 42 della presente sentenza, i beneficiari del regime di perfezionamento attivo sono tenuti allo stretto rispetto degli obblighi loro incombenti in base a detto regime. Dall'altro, poiché le merci di cui alle cause principali sono state esportate quali merci comunitarie, esse potrebbero eventualmente essere reimportate nella Comunità quali merci in reintroduzione ai sensi dell'art. 185 del codice doganale, senza che siano dovuti dazi all'importazione.
- 51 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere le questioni seconda e terza nella causa C-430/08 e le questioni prima e seconda nella causa C-431/08 dichiarando che l'indicazione, nelle dichiarazioni d'esportazione di cui alle cause principali, del codice di regime doganale 10 00, che designa l'esportazione di merci comunitarie, anziché del codice 31 51, pertinente per le merci oggetto di una sospensione dei dazi in forza del regime di perfezionamento attivo, fa sorgere, conformemente all'art. 203, n. 1, del codice doganale e all'art. 865, primo comma, del regolamento d'applicazione, un'obbligazione doganale.
- 52 Tenuto conto di tale soluzione, non occorre rispondere alla quarta questione nella causa C-430/08.

*Sulla prima questione nella causa C-430/08 e sulla terza questione nella causa C-431/08*

- 53 Con tali questioni, che occorre esaminare congiuntamente, i giudici del rinvio chiedono, in sostanza, se l'art. 78, n. 3, del codice doganale consenta di procedere alla revisione delle dichiarazioni d'esportazione al fine di rettificare il codice di regime doganale indicato e se, eventualmente, le autorità doganali siano tenute a modificare dette dichiarazioni e a regolarizzare situazioni.

- 54 I giudici del rinvio fanno presente, a tal proposito, che le autorità doganali hanno rifiutato di applicare l'art. 78, n. 3, del codice doganale adducendo, da un lato, che, nelle cause principali, non si trattava di una correzione delle dichiarazioni d'esportazione, ma di un cambiamento della procedura doganale e che, dall'altro, in mancanza della notifica preliminare richiesta dall'art. 182, n. 3, del codice doganale, le situazioni non avrebbero potuto essere regolarizzate.
- 55 Innanzitutto va constatato, come fatto valere dai giudici del rinvio nonché dalla Wilson e dalla Caterpillar, che il «regime doganale considerato» a termini dell'art. 78, n. 3, del codice doganale era il regime di perfezionamento attivo, applicato dalle ricorrenti delle controversie principali utilizzando, a torto, il codice di regime doganale 10 00.
- 56 Analogamente occorre respingere la tesi secondo la quale l'art. 78, n. 3, del codice doganale non potrebbe supplire alla mancanza della notifica previa richiesta dall'art. 182, n. 3, del codice doganale. Un'interpretazione del genere, infatti, sarebbe in contrasto con la logica dell'articolo in parola, consistente nel far coincidere la procedura doganale con la situazione reale. Detto art. 78, n. 3, non distingue quindi tra errori od omissioni rettificabili o no. I termini «elementi inesatti o incompleti» devono essere interpretati nel senso che comprendono allo stesso tempo errori od omissioni materiali ed errori di interpretazione del diritto applicabile (sentenza 20 ottobre 2005, causa C-468/03, Overland Footwear, Racc. pag. I-8937, punto 63).
- 57 Dunque, contrariamente alla tesi sostenuta dalle autorità doganali e dal governo del Regno Unito nelle sue osservazioni, le situazioni di cui alle cause principali rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 78 del codice doganale e, in via di principio, possono essere regolarizzate in base alla disposizione in parola.
- 58 L'art. 78, n. 1, del codice doganale dispone che le autorità doganali, d'ufficio o su richiesta del dichiarante, «p[ossono]» procedere alla revisione della dichiarazione, vale a dire al suo riesame. Qualora il dichiarante richieda una revisione, la sua domanda deve

essere esaminata dalle autorità doganali, almeno per stabilire se occorra o no procedere a tale revisione (sentenza *Overland Footwear*, cit., punti 45 e 46). Tale disposizione assoggetta l'effettuazione della revisione richiesta dal dichiarante alla valutazione delle autorità doganali per quanto riguarda tanto il principio quanto l'esito (v. sentenza *Overland Footwear*, cit., punto 66).

59 Nell'ambito di tale prima valutazione, le autorità doganali prendono in considerazione, in particolare, la possibilità di controllare le indicazioni contenute nella dichiarazione da rivedere e nella domanda di revisione (sentenza *Overland Footwear*, cit., punto 47).

60 Se una revisione risulta in via di principio possibile, le autorità doganali, al termine della loro valutazione e fatta salva la possibilità di un ricorso giurisdizionale, devono respingere la domanda del dichiarante con decisione motivata, oppure procedere alla revisione richiesta (v. sentenza *Overland Footwear*, cit., punto 50).

61 In quest'ultimo caso le autorità doganali riesaminano la dichiarazione e valutano la fondatezza degli argomenti del dichiarante alla luce degli elementi comunicati (sentenza *Overland Footwear*, cit., punto 51).

62 Qualora la revisione riveli che le disposizioni che disciplinano il regime doganale di cui trattasi sono state applicate sulla base di elementi inesatti o incompleti e che gli obiettivi del regime di perfezionamento attivo non sono stati messi in pericolo, segnatamente in quanto le merci oggetto di tale regime doganale sono state effettivamente riesportate, le autorità doganali, conformemente all'art. 78, n. 3, del codice doganale, devono adottare



le misure necessarie per regolarizzare la situazione, tenendo conto dei nuovi elementi di cui dispongono (v., in tal senso, sentenza *Overland Footwear*, cit., punto 52).

63 In definitiva, qualora risulti che i dazi all'importazione non erano dovuti per legge al momento del loro pagamento, la misura necessaria a regolarizzare la situazione può consistere solo nello sgravio di tali dazi (v., in tal senso, sentenza *Overland Footwear*, cit., punto 53).

64 Si procederà, eventualmente, a tale sgravio in applicazione dell'art. 236 del codice doganale laddove siano soddisfatte le condizioni previste da tale disposizione, cioè, in particolare, la mancanza di frode del dichiarante ed il rispetto del termine, in linea di principio di tre anni, previsto per la presentazione della domanda di sgravio (v., in tal senso, sentenza *Overland Footwear*, cit., punto 54).

65 Alla luce di quanto precede, occorre risolvere la prima questione nella causa C-430/08 e la terza questione nella causa C-431/08 dichiarando che l'art. 78 del codice doganale consente di procedere alla revisione della dichiarazione di esportazione delle merci al fine di correggere il codice di regime doganale loro attribuito dal dichiarante e che le autorità doganali sono tenute, da un lato, a verificare se le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato siano state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti e se gli obiettivi del regime di perfezionamento attivo non siano stati messi in pericolo, segnatamente in quanto le merci oggetto di tale regime doganale sono effettivamente state riesportate, nonché, dall'altro, ad adottare, eventualmente, le misure necessarie per regolarizzare la situazione, tenendo conto dei nuovi elementi di cui dispongono.

66 Considerata la soluzione data alle questioni in parola, non occorre risolvere la quinta questione nella causa C-430/08 né la quarta questione nella causa C-431/08.

## Sulle spese

<sup>67</sup> Nei confronti delle parti nelle cause principali il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi ai giudici nazionali, 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 (Quarta Sezione) dichiara:

- 1) **L'indicazione, nelle dichiarazioni d'esportazione di cui alle cause principali, del codice di regime doganale 10 00, che designa l'esportazione di merci comunitarie, anziché del codice 31 51, pertinente per le merci oggetto di una sospensione dei dazi in forza del regime di perfezionamento attivo, fa sorgere un'obbligazione doganale, conformemente all'art. 203, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, e all'art. 865, primo comma, del regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento (CE) della Commissione 29 luglio 1998, n. 1677.**
  
- 2) **L'art. 78 del regolamento n. 2913/92 consente di procedere alla revisione della dichiarazione di esportazione delle merci al fine di correggere il codice di regime doganale loro attribuito dal dichiarante e le autorità doganali sono tenute, da un lato, a verificare se le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato siano state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti e se gli obiettivi del regime di perfezionamento attivo non siano stati messi in pericolo, segnatamente in quanto le merci oggetto di tale regime doganale sono effettivamente state riesportate, nonché, dall'altro, ad adottare,**

**eventualmente, le misure necessarie per regolarizzare la situazione, tenendo conto dei nuovi elementi di cui dispongono.**

Firme