



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

6 settembre 2012\*

«Codice doganale comunitario — Regolamento (CEE) n. 2913/92 — Articolo 204, paragrafo 1, lettera a) — Regime di deposito doganale — Nascita dell'obbligazione doganale in conseguenza dell'inadempienza di un obbligo — Iscrizione tardiva nella contabilità di magazzino delle informazioni relative alla rimozione della merce dal deposito doganale»

Nella causa C-28/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Hamburg (Germania), con decisione del 25 novembre 2010, pervenuta in cancelleria il 18 gennaio 2011, nel procedimento

**Eurogate Distribution GmbH**

contro

**Hauptzollamt Hamburg-Stadt,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dal sig. J. Malenovský, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. G. Arestis (relatore) e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: sig. N. Jääskinen

cancelliere: sig.ra A. Impellizzeri, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 1° dicembre 2011,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Eurogate Distribution GmbH, da U. Schrömbges e H. Bleier, Rechtsanwälte;
- per il governo ceco, da M. Smolek e J. Vlácil, 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 L. Bouyon e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 marzo 2012,

\* Lingua processuale: il tedesco.

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), 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 117, pag. 13; in prosieguo: il «codice doganale»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Eurogate Distribution GmbH (in prosieguo: la «Eurogate») e lo Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Ufficio doganale centrale di Amburgo; in prosieguo: lo «Hauptzollamt») in ordine a un'obbligazione doganale all'importazione reclamata alla Eurogate a motivo dell'iscrizione tardiva nella contabilità di magazzino delle informazioni relative alla rimozione della merce da un deposito doganale.

### **Contesto normativo**

#### *Il codice doganale*

- 3 Il regime del deposito doganale è un regime sospensivo e un regime doganale economico ai sensi dell'articolo 84, paragrafo 1, lettere a) e b), del codice doganale. Il regime del deposito doganale è disciplinato dalle disposizioni generali del titolo IV, capitolo 2, sezione 3, punto A, del codice doganale nonché dalle disposizioni particolari del punto C, intitolato «Deposito doganale», di tale medesima sezione. L'articolo 89 di tale codice contiene disposizioni riguardanti l'appuramento dei regimi sospensivi. Gli articoli 98 e 99 del citato codice forniscono alcune definizioni relative al deposito doganale. L'articolo 105 del medesimo codice prevede l'obbligo di tenere una contabilità di magazzino nell'ambito del regime del deposito doganale.
- 4 L'articolo 89, paragrafo 1, del codice doganale prevede quanto segue:

«Un regime economico sospensivo è appurato quando le merci vincolate a questo regime o, se del caso, i prodotti compensatori o trasformati ottenuti sotto tale regime ricevono una nuova destinazione doganale ammessa».
- 5 Gli articoli 98 e 99 di tale codice sono formulati come segue:

#### «Articolo 98

1. Il regime del deposito doganale consente l'immagazzinamento in un deposito doganale di:

- a) merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione e alle misure di politica commerciale;

(...)

#### Articolo 99

Il deposito doganale può essere un deposito pubblico o un deposito privato.

Si intende per:

- “deposito pubblico” un deposito doganale utilizzato da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci;

— “deposito privato” un deposito doganale destinato unicamente ad immagazzinare merci [da parte] del depositario.

Il depositario è la persona autorizzata a gestire il deposito doganale.

Il depositante è la persona vincolata dalla dichiarazione di assoggettamento delle merci al regime del deposito doganale oppure quella cui i diritti e gli obblighi di tale persona sono stati trasferiti».

6 L'articolo 105, primo comma, del citato codice prevede quanto segue:

«La persona indicata dall'autorità doganale deve tenere, nella forma approvata da detta autorità, una contabilità di magazzino di tutte le merci vincolate al regime del deposito doganale. (...)».

7 Il capitolo 2 del titolo VII del codice doganale, intitolato «Obbligazione doganale», contiene le disposizioni relative alla nascita dell'obbligazione doganale. Tale capitolo contiene in particolare gli articoli 201-205 che prevedono le fattispecie che fanno sorgere un'obbligazione doganale all'importazione.

8 L'articolo 204 del codice doganale dispone quanto segue:

«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 [relativi alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione], 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 constati, 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.

3. Il debitore è la persona tenuta, secondo il caso, ad adempiere agli obblighi che, per una merce soggetta a dazi all'importazione, derivano dalla permanenza in custodia temporanea o dall'utilizzazione del regime doganale cui la merce è stata vincolata, oppure a rispettare le condizioni stabilite per il vincolo della merce a tale regime».

#### *Il regolamento di applicazione*

9 Conformemente agli articoli 247 e 247 bis del codice doganale, le misure necessarie per l'attuazione di tale codice sono adottate dalla Commissione europea assistita dal comitato del codice doganale. A tal fine, quest'ultima ha adottato il regolamento (CEE) n. 2454/93, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 (GU L 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 402/2006 della Commissione, dell'8 marzo 2006 (GU L 70, pag. 35; in prosieguo: il «regolamento di applicazione»).

10 Gli articoli 529 e 530 del regolamento di applicazione contengono disposizioni relative alla tenuta di una contabilità di magazzino nel deposito doganale.

11 L'articolo 529, paragrafo 1, di tale regolamento prevede quanto segue:

«La contabilità di magazzino deve mostrare in qualsiasi momento le quantità di merci ancora vincolate al regime di deposito doganale. Il depositario, entro i termini stabiliti dall'autorità doganale, presenta un inventario di tali merci all'ufficio di controllo».

12 Il successivo articolo 530, paragrafo 3, così recita:

«L'iscrizione nella contabilità di magazzino relativa all'appuramento del regime viene effettuata al più tardi al momento dell'uscita delle merci dal deposito doganale o dalle installazioni di stoccaggio».

13 L'articolo 859 del regolamento di applicazione dispone quanto segue:

«Ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1 del codice [doganale] si ritiene che non abbiano alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerat[o] le seguenti inosservanze, sempreché:

- non costituiscano un tentativo di sottrarre la merce al controllo doganale,
- non rivelino una manifesta negligenza dell'interessato, e
- a posteriori siano espletate tutte le formalità necessarie per regolarizzare la posizione della merce:
  - 1) il superamento del termine entro il quale la merce deve aver ricevuto una delle destinazioni doganali previste nel quadro della custodia temporanea o del regime doganale considerato, quando sarebbe stata concessa una proroga se fosse stata tempestivamente richiesta;
  - (...)
  - 3) nel caso di una merce posta in custodia temporanea o vincolata al regime di deposito doganale, le manipolazioni effettuate senza preventiva autorizzazione dell'autorità doganale, quando tali manipolazioni sarebbero state autorizzate se fossero state richieste;
  - (...)
  - 5) nel caso di una merce posta in custodia temporanea o vincolata ad un regime doganale, la sua rimozione non autorizzata quando può essere presentata tal quale all'autorità doganale, su richiesta della medesima;
  - 6) nel caso di una merce posta in custodia temporanea o vincolata ad un regime doganale, la sua uscita dal territorio doganale della Comunità o la sua introduzione in una zona franca soggetta alle modalità di controllo del tipo I ai sensi dell'articolo 799 o in un deposito franco senza che vengano espletate le formalità necessarie;
  - (...)
  - 10) il superamento del termine per la rimozione temporanea dal deposito doganale, quando sarebbe stata concessa una proroga ove tempestivamente richiesta».

- 14 Ai sensi dell'articolo 860 del regolamento di applicazione, «[c]onformemente all'articolo 204, paragrafo 1 del codice [doganale], l'autorità doganale ritiene sorta l'obbligazione doganale a meno che la persona reputata debitrice non fornisca la prova che sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 859».

### **Fatti del procedimento principale e questione pregiudiziale**

- 15 La Eurogate è autorizzata a gestire un deposito doganale privato dal 2006. La contabilità di magazzino relativa a tale deposito è tenuta, conformemente all'autorizzazione, attraverso un programma informatico.
- 16 In quanto depositario, la Eurogate ha introdotto nel proprio deposito doganale privato merci non comunitarie provenienti dai suoi clienti al fine di rispedirle fuori dal territorio dell'Unione europea. Al momento della rimozione di tali merci dal deposito doganale sono state redatte le dichiarazioni doganali per la loro riesportazione.
- 17 In occasione di un controllo doganale, il 31 gennaio 2007, si è constatato che le uscite delle merci oggetto di controversia sono state iscritte nella contabilità di magazzino con un ritardo da 11 a 126 giorni e, dunque, troppo tardi rispetto a quanto previsto dall'articolo 105, primo comma, del codice doganale, in combinato disposto con gli articoli 529, paragrafo 1, e 530, paragrafo 3, del regolamento di applicazione.
- 18 Con un avviso di accertamento del 1° luglio 2008, lo Hauptzollamt ha reclamato dazi all'importazione per le merci iscritte tardivamente nella contabilità di magazzino. La Eurogate ha proposto reclamo avverso tale avviso.
- 19 Dopo lo sgravio di una parte dei suddetti dazi, concesso con un avviso dell'11 agosto 2009, per i dazi ancora dovuti lo Hauptzollamt, nella sua decisione dell'8 dicembre 2009, ha respinto in quanto infondato il reclamo della Eurogate sulla base del rilievo che le iscrizioni tardive nella contabilità di magazzino dovevano essere considerate una violazione degli obblighi ad essa incombenti nell'ambito del regime di deposito doganale e che, pertanto, tale inadempienza aveva fatto sorgere un'obbligazione doganale sulla base dell'articolo 204, paragrafo 1, del codice doganale. A tal proposito, il giudice del rinvio ritiene che un'evidente negligenza da parte della Eurogate non consenta di affermare che detta violazione non ha avuto alcuna conseguenza sul corretto funzionamento del regime doganale considerato. Nel caso di specie, le condizioni dell'articolo 859 del regolamento di applicazione non sarebbero dunque soddisfatte.
- 20 La Eurogate ha quindi presentato ricorso dinanzi al Finanzgericht Hamburg (Sezione tributaria del Tribunale di Amburgo) per ottenere l'annullamento dell'avviso di accertamento del 1° luglio 2008, come modificato dall'avviso dell'11 agosto 2009 e confermato dalla decisione dell'8 dicembre 2009, sostenendo in particolare che le iscrizioni tardive nella contabilità di magazzino delle uscite dal deposito doganale non configurano una violazione dei propri obblighi ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, dal momento che tale obbligo di iscrizione, che risulta dal combinato disposto degli articoli 105 del codice doganale e 530, paragrafo 3, del regolamento di applicazione, deve essere adempiuto solo dopo l'appuramento del regime di deposito doganale.
- 21 Lo Hauptzollamt ha risposto a tale argomento dichiarando che l'iscrizione nella contabilità di magazzino non è un obbligo applicabile successivamente all'appuramento del regime doganale considerato. Al contrario, la suddetta iscrizione dovrebbe effettuarsi durante il regime di deposito doganale oppure al momento stesso dell'appuramento di detto regime. Secondo lo Hauptzollamt, nel caso di specie il regime di deposito doganale sarebbe terminato solo dopo l'uscita delle merci non comunitarie, all'atto del loro svincolo per il regime di transito come nuova destinazione doganale.

- 22 Il giudice del rinvio nutre dubbi sull'interpretazione secondo la quale la violazione dell'obbligo di iscrizione immediata dell'uscita delle merci nella contabilità di magazzino farebbe sorgere un'obbligazione doganale.
- 23 A tal riguardo, il medesimo giudice sottolinea che, se si seguisse la tesi di taluni docenti universitari tedeschi che si basano sul tenore letterale dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, si potrebbe ritenere che, nel caso di specie, la violazione dell'obbligo di iscrizione immediata dell'uscita delle merci nella contabilità di magazzino avvenga «durante» l'utilizzazione del regime doganale considerato e non «derivi» da detta utilizzazione. Pertanto, non sarebbe sorta alcuna obbligazione doganale. Inoltre, poiché le merci avrebbero già ottenuto una nuova destinazione doganale e la violazione di tale obbligo, quindi, non inciderebbe più sulla posizione doganale delle merci, il giudice si chiede se possa ancora sorgere un'obbligazione doganale e se determinate violazioni del citato regime non debbano essere sanzionate in altro modo.
- 24 Ritenendo che la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente necessiti dell'interpretazione del diritto dell'Unione, il Finanzgericht Hamburg ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), [del codice doganale] debba essere interpretato nel senso che, in caso di merce non comunitaria vincolata al regime di deposito doganale e che, al momento dell'appuramento di tale regime, ha ricevuto una nuova destinazione doganale, la violazione dell'obbligo di iscrivere l'uscita della merce dal deposito doganale nel programma informatico, all'uopo previsto, già al momento dell'appuramento del regime di deposito doganale – e non solo molto più tardi – faccia sorgere un'obbligazione doganale per la merce in questione».

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 25 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale debba essere interpretato nel senso che, in caso di merce non comunitaria, l'inadempienza dell'obbligo di iscrivere immediatamente nella contabilità di magazzino all'uopo prevista l'uscita della merce da un deposito doganale, benché quest'ultima sia stata riesportata al momento dell'appuramento del regime di deposito doganale, faccia sorgere un'obbligazione doganale per la suddetta merce.
- 26 Conformemente all'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, l'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata fa sorgere un'obbligazione doganale all'importazione.
- 27 Occorre ricordare che il regime del deposito doganale consente l'immagazzinamento in un deposito di merci non comunitarie con una sospensione dei dazi all'importazione per tali merci. Queste ultime, benché si trovino materialmente nel territorio doganale dell'Unione, sono tuttavia considerate merci non comunitarie. Il beneficio di un tale regime è legato al rispetto di alcuni obblighi che consentono alle autorità doganali di essere a conoscenza in qualsiasi momento delle quantità di merci immagazzinate, come previsto dall'articolo 529, paragrafo 1, del regolamento di applicazione. Tra tali obblighi, quello di tenere una contabilità di magazzino delle merci vincolate al regime di deposito doganale, previsto dall'articolo 105 del codice doganale, è considerato un obbligo essenziale connesso a tale regime (sentenza del 27 ottobre 2011, Groupe Limagrain Holding, C-402/10, Racc. pag. I-10827, punti 33 e 37). Un inadempimento dell'obbligo di iscrivere senza indugio nella contabilità di magazzino all'uopo prevista l'uscita di merci dal deposito compromette il controllo doganale.
- 28 Inoltre, occorre sottolineare che la presenza, nel territorio doganale dell'Unione, di merci non comunitarie comporta il rischio che tali merci finiscano per essere integrate, senza essere sdoganate, nel circuito economico degli Stati membri, rischio che l'articolo 204 del codice doganale contribuisce a prevenire, come rilevato dalla Commissione (v. sentenza del 15 luglio 2010, DSV Road, C-234/09, Racc. pag. I-7333, punto 31).

- 29 Nel caso di specie, l'autorizzazione rilasciata alla Eurogate per la gestione di un deposito doganale privato era condizionata alla tenuta di una contabilità di magazzino di tutte le merci vincolate al regime di deposito doganale. Nel procedimento principale, è accertato che la Eurogate ha iscritto tardivamente in tale contabilità l'uscita di merci che, peraltro, sono state riesportate regolarmente.
- 30 La Eurogate ritiene che l'inadempimento oggetto del procedimento principale non possa far sorgere un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale dal momento che l'obbligo violato è destinato ad applicarsi dopo l'appuramento del regime doganale considerato e non costituisce un obbligo sostanziale connesso al regime di deposito doganale, di modo che la sua violazione configura soltanto una mera irregolarità doganale. A tal riguardo, la Commissione ritiene che il regime del deposito doganale non fosse ancora appurato nel momento in cui la Eurogate aveva l'obbligo di iscrivere nella contabilità di magazzino all'uopo prevista l'uscita delle merci dal deposito.
- 31 A tal proposito, la Corte ha dichiarato che, per quanto riguarda l'effetto dell'inadempienza di un obbligo sulla nascita di un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale, nessuna disposizione del codice doganale e del suo regolamento di applicazione consente di stabilire che occorre distinguere tra un obbligo da eseguire prima dell'appuramento del regime doganale considerato e un obbligo da eseguire dopo un tale appuramento, oppure tra un obbligo cosiddetto «principale» e un altro cosiddetto «secondario» (v. sentenza del 6 settembre 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, punto 38).
- 32 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 47 delle sue conclusioni, l'obbligo di pagare dazi doganali in un caso del genere costituisce non già una sanzione amministrativa, fiscale o penale, bensì la mera conseguenza della constatazione del fatto che non sussistono le condizioni richieste ai fini dell'ottenimento del vantaggio derivante dall'applicazione del regime del deposito doganale, il che rende inapplicabile la sospensione e giustifica, di conseguenza, l'imposizione dei dazi doganali. Infatti, tale regime implica la concessione di un vantaggio condizionato che non può essere concesso se le condizioni ad esso relative non sono rispettate.
- 33 Peraltro, l'iscrizione tardiva nella contabilità di magazzino non rientra nell'elenco tassativo, contenuto all'articolo 859 del regolamento di applicazione, delle inosservanze che possono non aver avuto alcuna conseguenza sul corretto funzionamento del regime doganale considerato.
- 34 A tal riguardo occorre ricordare che l'articolo 859 del regolamento di applicazione istituisce validamente un regime che disciplina compiutamente le inadempienze, ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, che «non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato» (sentenza dell'11 novembre 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, Racc. pag. I-7877, punto 43).
- 35 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale deve essere interpretato nel senso che, in caso di merce non comunitaria, l'inadempienza dell'obbligo di iscrivere nella contabilità di magazzino all'uopo prevista l'uscita della merce da un deposito doganale, al più tardi al momento di tale uscita, fa sorgere un'obbligazione doganale per la suddetta merce, anche qualora quest'ultima sia stata riesportata.

### **Sulle spese**

- 36 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 (Terza Sezione) dichiara:

**L'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), 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, deve essere interpretato nel senso che, in caso di merce non comunitaria, l'inadempienza dell'obbligo di iscrivere nella contabilità di magazzino all'uopo prevista l'uscita della merce da un deposito doganale, al più tardi al momento di tale uscita, fa sorgere un'obbligazione doganale per la suddetta merce, anche qualora quest'ultima sia stata riesportata.**

Firme