

|

61999J0371

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) dell'11 luglio 2002. - Liberexim BV contro Staatssecretaris van Financiën. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Hoge Raad - Paesi Bassi. - Sesta direttiva IVA - Importazione con sottrazione ad un regime doganale - Trasporto su strada tramite il regime TIR o il regime di transito comunitario esterno - Sostituzione con un'altra trattrice - Scarico del rimorchio con distruzione dei sigilli - Sottrazione alla sorveglianza doganale. - Causa C-371/99.

raccolta della giurisprudenza 2002 pagina I-06227

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Operazioni imponibili - Importazione di beni - Bene entrato nella Comunità in base a un regime doganale particolare di cui all'art. 7, n. 3, della sesta direttiva - Svincolo da detto regime dopo più atti irregolari compiuti sul territorio di Stati membri diversi - Luogo di «svincolo» - Localizzazione in base al primo atto di sottrazione alla sorveglianza doganale - Nozione di sottrazione

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 7, n. 3)

Massima

§§L'art. 7, n. 3, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 92/111, che modifica la direttiva 77/388 e che comporta misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto, dispone che l'importazione di un bene, in quanto operazione soggetta all'imposta sul valore aggiunto, viene effettuata, trattandosi di un bene entrato nella Comunità in base a uno dei regimi doganali particolari contemplati nella detta disposizione, nello Stato membro nel cui territorio il bene esce da detto regime.

Qualora talune merci, trasportate su strada in applicazione del regime doganale di transito comunitario esterno, siano inserite nel mercato comunitario dopo il compimento di più infrazioni o irregolarità commesse successivamente nel territorio di Stati membri diversi, al fine di determinare il luogo e il momento in cui dette merci escono da detto regime ai sensi della precitata

disposizione, e in mancanza di una disposizione ad hoc del regolamento n. 2726/90, relativo al transito comunitario, ci si deve riferire all'art. 2, n. 1, del regolamento n. 2144/87, relativo alla nascita dell'obbligazione doganale, e, in particolare, alle lett. c) e d) della stessa disposizione.

Infatti, il luogo in cui si verifica lo svincolo da detto regime doganale di cui all'art. 7, n. 3, della sesta direttiva corrisponde non soltanto al luogo in cui sorge l'obbligazione tributaria ai termini della stessa direttiva, ma anche a quello in cui sorge l'obbligazione doganale. Tuttavia, l'art. 2, n. 1, lett. c) e d), del regolamento n. 2144/87 non determina, in caso di compimento sul territorio di Stati membri diversi di più irregolarità che possono rientrare nella sua sfera di applicazione, quale di dette irregolarità debba essere presa in considerazione per determinare il momento e il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale. Al riguardo, il fatto che alcune merci siano state poste sotto il regime di transito comunitario esterno implica che le stesse merci debbano essere soggette, sin dall'inizio delle operazioni sul territorio della Comunità e fino alla riscossione dei dazi all'importazione dovuti in seguito allo svincolo da detto regime, ad una sorveglianza doganale.

Orbene, se la prima operazione compiuta in violazione del regime di transito comunitario esterno non comporta necessariamente lo svincolo delle merci dal suddetto regime, un'irregolarità che debba essere qualificata come sottrazione alla sorveglianza doganale comporta sempre il sorgere dell'obbligazione doganale e quindi lo svincolo delle merci dal regime doganale di cui trattasi. Di conseguenza, lo svincolo da detto regime ai sensi della precitata disposizione della sesta direttiva ha luogo nel territorio dello Stato membro in cui è compiuto il primo atto che può essere qualificato come sottrazione alla sorveglianza doganale.

Dev'essere considerato come sottrazione alla sorveglianza doganale qualsiasi atto 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 normativa doganale comunitaria.

Una simile sottrazione non richiede l'esistenza di un elemento intenzionale, ma presuppone unicamente che siano soddisfatte le condizioni di natura oggettiva.

(v. punti 38, 43-45, 50-52, 57, 61 e disp. 1-2)

Parti

Nel procedimento C-371/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 del Trattato CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Liberexim BV

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e che prevede misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto (GU L 384, pag. 47),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. P. Jann, presidente di sezione, D.A.O. Edward e A. La Pergola (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Mischo

cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Liberexim BV, dai sigg. R.G.A. Tusveld e G.J. van Slooten, belastingadviseurs;

- per il governo dei Paesi Bassi, dal sig. M.A. Fiersta, in qualità di agente;

- per il governo italiano, dal sig. U. Leanza, in qualità di agente, assistito dal sig. I.M. Braguglia, avvocato dello Stato;

- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. J.C. Schieferer, in qualità di agente, assistito dal sig. J. Stuyck, avocat,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo dei Paesi Bassi, rappresentato dalla sig.ra H.G. Sevenster, in qualità di agente, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla sig.ra R. Magrill, in qualità di agente, assistita dalla sig.ra M. Hall, barrister, e della Commissione, rappresentata dal sig. J.C. Schieferer, assistito dall'avv. J. Stuyck, all'udienza del 13 settembre 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 novembre 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con sentenza 23 giugno 1999, pervenuta in cancelleria il 4 ottobre seguente, lo Hoge Raad der Nederlanden ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e che prevede misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia che oppone la società Liberexim BV (in prosieguo: la «Liberexim») allo Staatssecretaris van Financiën, in merito

all'obbligo al quale la Liberexim è stata soggetta di pagare l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») a causa dell'importazione irregolare nei Paesi Bassi di partite di latte in polvere.

Normativa comunitaria

Disposizioni fiscali

3 In forza dell'art. 2, punto 2, della sesta direttiva, le importazioni di beni sono soggette all'IVA.

4 Ai sensi dell'art. 7, intitolato «Importazioni», della sesta direttiva:

«1. Si considera "importazione di un bene":

a) l'entrata nella Comunità di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli 9 e 10 del Trattato che istituisce la Comunità economica europea

(...)

2. L'importazione di un bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità.

3. In deroga al paragrafo 2, se un bene di cui al paragrafo 1, lettera a) è posto, al momento della sua entrata nella Comunità, in uno dei regimi di cui all'articolo 16, paragrafo 1, parte B, lettere a), b), c) e d), o in un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o in un regime di transito esterno, la sua importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene stesso è svincolato da tali regimi.

(...)».

5 Ai sensi dell'art. 10, n. 3, primo e secondo comma, della sesta direttiva:

«Il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione del bene. Quando i beni sono assoggettati, al momento del loro ingresso nella Comunità, ad uno dei regimi di cui all'articolo 7, paragrafo 3, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi.

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

Disposizioni doganali

6 La convenzione doganale concernente il trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR, stipulata a Ginevra il 14 novembre 1975 (in prosieguo: la «convenzione TIR»), è stata approvata in nome della Comunità europea con il regolamento (CEE) del Consiglio 25 luglio 1978, n. 2112 (GU L 252, pag. 1). L'art. 36 della convenzione TIR dispone:

«Qualsiasi infrazione alle disposizioni della presente convenzione esporrà il contravventore, nel paese in cui l'infrazione è stata commessa, alle sanzioni previste dalla legislazione di detto paese».

7 L'art. 37 della convenzione TIR prevede che, «allorché non è possibile stabilire dove un'irregolarità è stata commessa, la stessa sarà reputata commessa nel territorio della parte contraente in cui è stata accertata».

8 L'art. 11, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 17 settembre 1990, n. 2726, relativo al transito comunitario (GU L 262, pag. 1), che figura al capitolo 1, intitolato «Procedura», del titolo V,

intitolato «Transito comunitario esterno», è redatto come segue:

«L'obbligato principale è tenuto a:

- a) presentare le merci intatte e il documento T1 all'ufficio di destinazione nel termine fissato e a rispettare le misure di identificazione prese dalle autorità competenti;
- b) rispettare le disposizioni relative al regime del transito comunitario;
- c) pagare i dazi e le altre somme eventualmente esigibili in seguito a infrazione o irregolarità commessa nel corso o in occasione di un'operazione di transito comunitario».

9 L'art. 21, nn. 1-3, dello stesso regolamento dispone:

«1. In caso di rottura dei sigilli durante il trasporto, per causa indipendente dalla volontà del trasportatore, questi deve prontamente domandare la compilazione di un verbale di constatazione alle autorità competenti dello Stato membro in cui si trova il mezzo di trasporto. L'autorità che interviene appone, se possibile, nuovi sigilli.

2. In caso di incidente che renda necessario il trasbordo su un altro mezzo di trasporto, si applicano le disposizioni dell'articolo 20.

3. In caso di pericolo imminente che renda necessario l'immediato scarico, parziale o totale, il trasportatore può agire di propria iniziativa. Egli ne fa menzione sul documento T1. In tal caso, si applicano le disposizioni del paragrafo 1».

10 L'art. 22 dello stesso regolamento prevede:

«1. Le merci e il documento T1 devono essere presentati all'ufficio di destinazione.

2. (...)

3. L'operazione di transito comunitario può avere termine in un ufficio diverso da quello previsto nel documento T1. Tale ufficio diventa, in tal caso, ufficio di destinazione.

4. Quando le merci vengono presentate all'ufficio di destinazione dopo la scadenza del termine prescritto dall'ufficio di partenza e qualora il mancato rispetto del 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».

11 Ai sensi dell'art. 23 del regolamento n. 2726/90, «l'operazione di transito comunitario termina quando le merci e il documento T1 corrispondente sono presentati all'ufficio di destinazione».

12 L'art. 34, n. 1, del detto regolamento, che figura al capitolo 4, intitolato «Irregolarità», del titolo V, dispone:

«Quando è accertato che, nel corso o in occasione di operazioni di transito comunitario, è stata commessa un'infrazione o un'irregolarità in un determinato Stato membro, l'azione per il recupero dei dazi e degli altri diritti ed imposte, eventualmente esigibili, è posta in essere da tale Stato membro in conformità delle disposizioni comunitarie o nazionali senza pregiudizio dell'esercizio delle azioni penali».

13 L'art. 34, nn. 2 e 3, del regolamento n. 2726/90 stabilisce i criteri che consentono di determinare lo Stato membro competente a perseguire tale riscossione quando non è possibile stabilire il luogo dove l'infrazione o l'irregolarità sia stata commessa.

14 L'art. 2, n. 1, lett. c) e d), del regolamento (CEE) del Consiglio 13 luglio 1987, n. 2144, riguardante l'obbligazione doganale (GU L 201, pag. 15), che figura sotto la parte A, intitolata «Obbligazione doganale all'importazione», del titolo I, intitolato «Nascita dell'obbligazione doganale», è redatto come segue:

«L'obbligazione doganale all'importazione sorge per:

(...)

c) la sottrazione di una merce soggetta a dazi all'importazione al controllo doganale che deriva dalla sua immissione in custodia temporanea o dal suo assoggettamento ad un regime doganale che preveda un controllo doganale;

d) l'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 essa è sottoposta o l'inosservanza di una delle condizioni per l'assegnazione di una merce a tale regime, sempre che non si accerti che tale inosservanza non ha avuto conseguenze effettive sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato».

15 Ai sensi dell'art. 3, lett. c) e d), del regolamento n. 2144/87:

«Il momento in cui si considera sorta l'obbligazione doganale all'importazione corrisponde:

(...)

c) nei casi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), al momento in cui la merce è sottratta al controllo doganale;

d) nei casi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), al momento in cui cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza dà origine all'obbligazione doganale oppure al momento in cui la merce è stata assegnata al regime doganale considerato se risulta a posteriori che non era realmente soddisfatta una delle condizioni fissate per la concessione di tale regime».

Causa principale e questioni pregiudiziali

16 Nei mesi di ottobre e di novembre 1993 sono state importate nei Paesi Bassi alcune partite di latte in polvere provenienti dalla Lituania. Il trasporto di dette partite dalla Lituania è stato effettuato due volte tramite un carnet TIR, di cui all'art. 3, lett. b), della convenzione TIR (in prosieguo: i «carnet TIR»). A partire dalla frontiera doganale della Comunità è stato effettuato sette volte tramite documenti T1 di cui all'art. 15 del regolamento n. 2726/90 (in prosieguo: i «documenti T1»).

17 Dette partite sono state caricate in Lituania su mezzi di trasporto consistenti in una trattoria e in un semirimorchio immatricolati in detto paese. Le partite di latte trasportate con l'accompagnamento di carnet TIR sono state importate nel territorio doganale della Comunità dopo l'espletamento delle formalità previste in Germania per l'ulteriore transito sempre con l'accompagnamento dei carnet TIR. Dopo essere state caricate su detti mezzi di trasporto, le altre partite di latte sono state trasportate per nave in container fino al territorio doganale della Comunità per essere ulteriormente trasportate dopo il controllo doganale subito dopo il loro arrivo in Germania. Per queste ultime partite di latte uno spedizioniere doganale stabilito nel porto di arrivo ha effettuato una dichiarazione di transito comunitario esterno.

18 Conformemente alle disposizioni vigenti, le targhe della trattrice e del semirimorchio sono state annotate sui carnet TIR e sui documenti T1.

19 I carnet TIR e i documenti T1 indicavano che le partite di latte in polvere dovevano essere consegnate in Portogallo. Tuttavia, tali merci sono state trasportate su un terreno situato in Germania, vicino alla frontiera con i Paesi Bassi, in cui il semirimorchio è stato disarticolato dalla trattrice originaria e collegato ad una trattrice provvista di una targa olandese, senza che le autorità doganali ne venissero informate.

20 Le merci sono poi state trasportate in territorio olandese. Esse non sono state presentate, accompagnate dai relativi carnet TIR o dai documenti T1, né negli uffici di destinazione indicati su questi documenti, come prevede l'art. 22, n. 1, del regolamento n. 2726/90, né nell'ufficio di destinazione nei Paesi Bassi.

21 Le merci, dopo essere state vendute alla società Liberexim e poi da quest'ultima ad una terza società olandese, sono state, su incarico di quest'ultima società, consegnate in magazzini situati nei Paesi Bassi.

22 L'Inspecteur van de Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem (ispettore in materia tributaria e doganale di Arnhem), ritenendo applicabile l'art. 18, n. 1, lett. c), della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge 1968 riguardante l'imposta sulla cifra d'affari), in quanto le partite di latte in polvere erano state svincolate da un regime doganale nei Paesi Bassi, in data 26 gennaio 1996 ha chiesto alla Liberexim di versare un importo pari a NLG 70 676,10, a titolo di IVA.

23 Poiché il reclamo proposto presso detta autorità dalla Liberexim è stato respinto, la stessa società ha proposto ricorso dinanzi al Gerechtshof te Arnhem.

24 Con sentenza 18 marzo 1998 questo giudice ha respinto il ricorso della Liberexim. Il Gerechtshof ha considerato, da un lato, che, in forza dell'art. 18 della Wet op de omzetbelasting 1968, il fatto generatore di un'importazione di merci si produce in particolare quando le merci sono svincolate da un regime doganale nei Paesi Bassi e, inoltre, che le merci in questione erano state svincolate dal regime di transito comunitario esterno nei Paesi Bassi e non in Germania, come aveva sostenuto la Liberexim.

25 La Liberexim ha presentato ricorso in cassazione davanti allo Hoge Raad der Nederlanden. Essa ha sostenuto che l'IVA era divenuta esigibile in Germania perché si era deciso sin dall'origine di trasportare le merci ad una destinazione diversa da quella indicata nei carnet TIR e nei documenti T1. Le modalità del regime di transito comunitario esterno non sarebbero state dunque rispettate.

26 In tali circostanze lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Che cosa si debba intendere con l'espressione "svincolato" da un regime di transito comunitario esterno, ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva, nell'ipotesi in cui tale svincolo non avvenga in modo regolare, ossia venga effettuato in modo diverso dalla dichiarazione delle merci per la loro immissione in libera pratica:

a) se si tratti della prima operazione compiuta sulle merci contravvenendo ad una prescrizione connessa con tale regime e se abbia rilevanza la circostanza che nell'operazione possa ravvisarsi l'intento con essa perseguito di porre le merci in circolazione nella Comunità in violazione di tale prescrizione; oppure

b) se al riguardo abbia (anzitutto) rilevanza il momento in cui le merci - nel caso di specie in seguito a manomissione dei sigilli - siano state scaricate dal mezzo di trasporto senza il previo

adempimento dell'obbligo di presentare le stesse merci munite di un documento all'ufficio di destinazione, come prescritto dall'art. 22, n. 1, del regolamento [n. 2726/90] relativo al transito comunitario, e se abbia rilevanza la circostanza che nell'operazione possa ravvisarsi un intento con essa perseguito di porre le merci in circolazione nella Comunità in violazione delle disposizioni comunitarie; oppure

c) se l'espressione "svincolato" da un regime di transito comunitario esterno debba intendersi riferita al complesso delle operazioni che hanno portato all'irregolare messa in circolazione delle merci nella Comunità.

2) Nel caso in cui la prima questione debba essere risolta nel senso indicato sub c), dove abbia luogo lo svincolo: se esso avvenga nel luogo in cui è stata compiuta la prima operazione irregolare oppure nel luogo in cui è stata compiuta una successiva operazione, in particolare quello in cui le merci - nel caso di specie in seguito a manomissione dei sigilli - sono state scaricate dal mezzo di trasporto».

Sulle questioni pregiudiziali

27 Con le due questioni pregiudiziali, che vanno esaminate insieme, il giudice a quo mira ad appurare, in sostanza, quando talune merci, trasportate su strada in applicazione del regime doganale di transito comunitario esterno, sono inserite nel mercato comunitario dopo che sono stati compiuti più atti irregolari nel territorio di Stati membri diversi, quale di detti atti determini il momento e il luogo in cui tali merci sono svincolate dal detto regime ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva. Esso chiede inoltre se l'atto che può così determinare lo svincolo dal regime di transito comunitario esterno debba, per produrre tale effetto, richiedere l'intenzione di porre tali merci in circolazione nella Comunità senza rispettare le norme comunitarie vigenti.

28 In limine, si deve constatare come dalla sentenza di rinvio risulti che le merci oggetto della causa principale sono entrate nella Comunità sotto due regimi diversi, ossia il regime di transito comunitario esterno e il regime risultante dalla convenzione TIR. Tuttavia, nelle sue questioni il giudice a quo si riferisce soltanto al regime di transito comunitario esterno.

29 A questo proposito si deve rilevare, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 92 delle sue conclusioni, che le disposizioni in esame della convenzione TIR sono analoghe alle corrispondenti disposizioni del regolamento n. 2726/90. Pertanto, si deve adottare l'analisi operata dalla presente sentenza delle disposizioni del regime di transito comunitario esterno per quanto riguarda il regime risultante dalla convenzione TIR.

Sul momento e sul luogo in cui si verifica lo svincolo dal regime di transito comunitario esterno

30 Il giudice a quo fa riferimento in particolare a tre modi per determinare lo svincolo dal regime di transito comunitario esterno ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva. Anzitutto, tale svincolo potrebbe verificarsi nello Stato membro in cui le merci, dopo eventuale manomissione dei sigilli, sono scaricate dal mezzo di trasporto senza rispettare l'obbligo di presentarle all'ufficio di destinazione, in violazione dell'art. 22, n. 1, del regolamento n. 2726/90. Inoltre, si potrebbe considerare che tale svincolo si sia verificato nello Stato membro in cui viene eseguito il primo atto compiuto sulle merci in spregio di una qualsiasi disposizione del detto regime. Infine, lo svincolo potrebbe risultare dall'insieme degli atti compiuti a tal fine, ma, in tal caso, occorrerebbe determinare il luogo in cui tale svincolo si verifica.

31 Secondo la *Liberexim*, lo svincolo delle merci dal regime di transito comunitario esterno, ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva, si verifica in occasione del primo atto riguardante tali merci compiuto in spregio di una qualsiasi disposizione dello stesso regime. Nella causa principale lo svincolo si sarebbe verificato in Germania quando il semirimorchio è stato disarticolato.

32 I governi olandesi e del Regno Unito nonché la Commissione fanno valere che, al fine di determinare il luogo in cui si verifica lo svincolo dal regime di transito comunitario esterno e in cui sorge l'obbligazione doganale all'importazione di merci ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva, occorre determinare il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale.

33 Al riguardo essi sostengono che, per determinare il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale, occorre far riferimento al regolamento n. 2144/87 e, in particolare, alle fattispecie previste dall'art. 2, n. 1, lett. c) e d), dello stesso.

34 In particolare, il governo del Regno Unito fa valere che, se è compiuta un'operazione rientrante nell'ambito di applicazione delle lett. c) o d) dell'art. 2, n. 1, del regolamento n. 2144/87, essa fa sorgere l'obbligazione doganale senza che un evento successivo lo possa ancora impedire. Nella causa principale la nascita dell'obbligazione doganale e quindi lo svincolo delle merci dal regime di transito comunitario esterno si sarebbero verificati in Germania, in quanto il cambiamento della trattrice potrebbe essere qualificato tanto come sottrazione alla sorveglianza doganale, quanto come inosservanza di una delle condizioni stabilite per l'assoggettamento delle merci al detto regime.

35 Secondo il governo olandese, per contro, le lett. c) e d) dell'art. 2, n. 1, del regolamento n. 2144/87 costituiscono le parti di un'alternativa e non possono costituire oggetto di un'applicazione cumulativa. Una volta constatata l'esistenza di un atto di sottrazione alla sorveglianza doganale ai sensi della lett. c), il fatto che un altro atto possa in teoria aver dato luogo a un'obbligazione doganale ai sensi della lett. d) non avrebbe più alcuna importanza. Ne consegue, secondo detto governo, che nella causa principale l'obbligazione doganale è sorta nei Paesi Bassi, quando le merci sono state scaricate dal mezzo di trasporto, in quanto tale atto costituisce una sottrazione delle merci alla sorveglianza doganale.

36 Il governo italiano osserva che solo i comportamenti che consentono di riferire senza equivoci all'operatore interessato l'intenzione di disporre di merci soggette a un dato regime doganale, senza aver prima adempiuto le formalità doganali previste a tale scopo, possono comportare lo svincolo di dette merci da tale regime. Pertanto, le insolvenze di carattere soltanto formale, di cui è prevista la possibilità di sanatoria a posteriori, non potrebbero far sorgere l'obbligazione doganale e, di conseguenza, l'obbligazione fiscale. Il semplice cambiamento dei trattori di mezzi di trasporto non potrebbe essere considerato, in mancanza di indizi univoci dell'intenzione di sottrarre le merci alla sorveglianza doganale e di non presentarle all'ufficio di destinazione, come un'operazione che comporta lo svincolo di tali merci dal regime doganale al quale erano sottoposte. Nella causa principale lo svincolo dal regime risultante dalla convenzione TIR e dal regime di transito comunitario esterno si sarebbe quindi svolto nei Paesi Bassi, in cui le merci in questione sarebbero state illegalmente immesse sul mercato, al di fuori di qualsiasi controllo delle autorità doganali.

37 Secondo la Commissione, da un lato, qualsiasi inadempienza commessa nell'ambito del regime di transito comunitario esterno non produce inevitabilmente l'effetto di svincolare le merci considerate da detto regime. Infatti, un'inadempienza senza conseguenze effettive sul funzionamento corretto di tale regime non darebbe luogo ad alcuna obbligazione doganale né, pertanto, ad alcuna obbligazione fiscale all'importazione. Dall'altro, lo svincolo delle merci dal regime di transito comunitario esterno risulterebbe dal primo atto che compromette la sorveglianza doganale, qualora l'inadempienza non sia stata sanata conformemente alle disposizioni del regolamento n. 2726/90. Qualora la sorveglianza doganale sia compromessa da varie irregolarità,

la prima da prendere in considerazione sarebbe quella che non potrebbe essere qualificata come inadempienza di scarsa importanza.

38 Al fine di risolvere le questioni pregiudiziali e di determinare il luogo e il momento in cui una merce si svincola dal regime di transito comunitario esterno ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva, dopo che sono stati compiuti più atti irregolari sul territorio di vari Stati membri, occorre accertare, in primo luogo, se le disposizioni doganali alle quali tale disposizione rinvia e, in particolare, il regolamento n. 2726/90 disciplinino tale fattispecie.

39 A questo proposito si deve constatare che le disposizioni di detto regolamento, in particolare quelle del suo titolo V, che disciplina il procedimento di transito comunitario esterno, non determinano i casi di irregolarità che possono causare lo svincolo delle merci dal regime doganale.

40 Così, gli artt. 21 e 22 del regolamento n. 2726/90 elencano varie circostanze, in genere indipendenti dalla volontà del trasportatore e dell'obbligato principale, nelle quali, benché uno degli obblighi risultanti dal regime di transito comunitario esterno non sia adempiuto, tale regime resta comunque applicabile mediante una giustificazione particolare o il compimento di una formalità supplementare.

41 L'art. 34, n. 1, dello stesso regolamento si limita a disporre che, se durante un'operazione di transito comunitario un'infrazione o un'irregolarità è stata commessa ed accertata, «l'azione per il recupero dei dazi e degli altri diritti ed imposte, eventualmente esigibili», è posta in essere dallo Stato membro sul cui territorio l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa.

42 Da tale disposizione emerge quindi che, in via di principio, quando un'irregolarità rientrante nell'ambito di applicazione di detto regolamento è commessa sul territorio di uno Stato membro ed è accertata dalle autorità dello stesso Stato membro, queste ultime devono procedere alla riscossione dei dazi e delle altre imposte esigibili.

43 Tuttavia, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 49 delle sue conclusioni, tale articolo non consente di determinare il momento e il luogo in cui la merce è svincolata dal regime doganale né, pertanto, lo Stato membro competente alla riscossione dei dazi e delle imposte che ne risultano quando, come nel caso di specie, più infrazioni o irregolarità sono state commesse di volta in volta in vari Stati membri.

44 In secondo luogo, dal combinato disposto dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva, nella parte in cui tale disposizione rinvia ai regimi doganali che prevedono la sospensione dei dazi all'importazione o l'esenzione dagli stessi al fine di determinare la nascita dell'obbligazione tributaria all'importazione, nonché degli artt. 11, n. 1, lett. c), e 34, n. 1, del regolamento n. 2726/90, nella parte in cui si riferiscono all'obbligo di pagare i dazi e le altre imposte eventualmente esigibili a seguito di un'infrazione o di un'irregolarità commessa nel corso o in occasione di un'operazione di transito comunitario, risulta che il luogo in cui si verifica lo svincolo da un regime doganale di cui all'art. 7, n. 3, della sesta direttiva corrisponde non soltanto al luogo in cui sorge l'obbligazione tributaria ai termini della stessa direttiva, ma anche a quello in cui sorge l'obbligazione doganale.

45 Di conseguenza, al fine di risolvere le questioni sollevate dal giudice a quo, ci si deve riferire all'art. 2, n. 1, del regolamento n. 2144/87, relativo alla nascita dell'obbligazione doganale e, in particolare, tenuto conto delle circostanze all'origine della causa principale, alle lett. c) e d) della stessa disposizione.

46 Si deve ricordare a questo proposito che, ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c), del regolamento n. 2144/87, la sottrazione di una merce alla sorveglianza doganale fa sorgere un'obbligazione doganale all'importazione. In forza dell'art. 2, n. 1, lett. d), di detto regolamento, l'inadempimento di uno degli obblighi che derivano per una merce soggetta a dazi all'importazione dall'utilizzazione di un regime doganale o l'inosservanza di una delle condizioni per l'assegnazione di una merce a

tale regime produce lo stesso effetto, sempre che non si accerti che tali inosservanze non abbiano avuto conseguenze effettive sul corretto funzionamento del regime doganale considerato.

47 L'art. 3 del detto regolamento precisa il momento e, di conseguenza, il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale nei casi di cui all'art. 2, n. 1, lett. c) e d), dello stesso regolamento.

48 Da tali disposizioni risulta che, quando un'irregolarità si verifica ed è constatata sul territorio di uno Stato membro, le autorità competenti di tale Stato membro dovranno procedere alla riscossione dei dazi se essa viene qualificata come sottrazione delle merci alla sorveglianza doganale.

49 Se, per contro, l'irregolarità consiste in un'inadempienza di uno degli obblighi risultanti da un regime doganale o nell'inosservanza di una delle condizioni fissate perché la merce sia posta sotto tale regime, tali autorità potranno prendere in considerazione l'operazione di transito nel suo insieme al fine di stabilire se l'irregolarità sia rimasta priva di effetti sul funzionamento corretto del regime doganale considerato. In tal caso, tale irregolarità non comporterà necessariamente lo svincolo dal regime di transito.

50 Tuttavia, l'art. 2, n. 1, lett. c) e d), del regolamento n. 2144/87 non determina, in caso di compimento sul territorio di Stati membri diversi di più irregolarità che possono rientrare nella sua sfera di applicazione, quale di dette irregolarità debba essere presa in considerazione per determinare il momento e il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale.

51 Al riguardo si deve osservare, in primo luogo, che il fatto che alcune merci siano state poste sotto il regime di transito comunitario esterno implica che le stesse merci debbano essere soggette, sin dall'inizio delle operazioni sul territorio della Comunità e fino alla riscossione dei dazi all'importazione dovuti in seguito allo svincolo da detto regime, ad una sorveglianza doganale.

52 In secondo luogo, dalle disposizioni del regolamento n. 2726/90, in particolare dagli artt. 21, 22 e 34, nonché dagli artt. 2, n. 1, lett. c) e d), e 3 del regolamento n. 2144/87, risulta, da un lato, che la prima operazione compiuta in violazione del regime di transito comunitario esterno non comporta necessariamente lo svincolo delle merci dal suddetto regime e, dall'altro, che un'irregolarità che debba essere qualificata come sottrazione alla sorveglianza doganale comporta sempre il sorgere dell'obbligazione doganale e quindi lo svincolo delle merci dallo stesso regime.

53 Ne consegue che, in una situazione come quella della causa principale, il momento e il luogo in cui si verifica lo svincolo dal regime di transito comunitario esterno sono necessariamente il momento e il luogo in cui è stata commessa la prima irregolarità che possa essere qualificata come sottrazione alla sorveglianza doganale.

54 Al fine di valutare se un atto costituisca una sottrazione alla sorveglianza doganale, ci si deve riferire alla sentenza 1° febbraio 2001, causa C-66/99, D. Wandel (Racc. pag. I-873). Infatti, le nuove disposizioni doganali interpretate in detta sentenza, dettate dal regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1), non hanno modificato la portata della nozione di sottrazione alla sorveglianza doganale utilizzata dal regolamento n. 2144/87, applicabile alla data dei fatti nella causa principale.

55 Risulta dal punto 47 della citata sentenza D. Wandel che tale nozione di sottrazione deve essere intesa nel senso che essa comprende qualsiasi azione od omissione che ha 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 normativa doganale comunitaria.

56 Si deve rilevare al riguardo che, nelle circostanze della causa principale, le irregolarità commesse in uno Stato membro, in violazione delle disposizioni del regolamento n. 2726/90, che

consistono nel manomettere i sigilli, nello scaricare le merci e nel porle sul mercato, costituiscono una sottrazione alla sorveglianza doganale e comportano quindi lo svincolo dal regime di transito comunitario esterno. Per contro, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 81 delle sue conclusioni, il fatto che, precedentemente, in un altro Stato membro il trattore iniziale sia stato sostituito con un nuovo trattore, senza manomissione dei sigilli eventuali e senza scarico o trasbordo delle merci, non avrebbe impedito all'autorità doganale competente di esercitare, se del caso, il suo compito di controllo.

57 Alla luce di tutte le precedenti considerazioni si deve risolvere la questione pregiudiziale nel senso che, qualora talune merci, trasportate su strada in applicazione del regime doganale di transito comunitario esterno, siano inserite nel mercato comunitario dopo il compimento di più atti irregolari nel territorio di Stati membri diversi, lo svincolo da detto regime ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva ha luogo nel territorio dello Stato membro in cui è compiuto il primo atto che possa essere qualificato come sottrazione alla sorveglianza doganale.

58 Dev'essere considerato come sottrazione alla sorveglianza doganale qualsiasi atto od omissione che ha 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 normativa doganale comunitaria.

Sull'elemento intenzionale

59 Il giudice a quo chiede inoltre se l'atto che possa determinare lo svincolo irregolare dal regime di transito comunitario esterno ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva debba, per produrre tale effetto, richiedere l'intenzione di porre merci in circolazione nella Comunità senza rispettare le norme comunitarie vigenti.

60 Secondo la Liberexim, tale elemento intenzionale è necessario. I governi olandesi e del Regno Unito nonché la Commissione sostengono invece che nessuna importanza può essere attribuita al fatto che un atto sia stato o meno compiuto con l'intenzione di sottrarre le merci alla sorveglianza doganale e di porle irregolarmente in circolazione nella Comunità.

61 Al riguardo è sufficiente ricordare, tenuto conto delle considerazioni esposte al punto 54 della presente sentenza, che la Corte ha affermato, al punto 48 della citata sentenza D. Wandel, che la sottrazione di una merce alla sorveglianza doganale non richiede l'esistenza di un elemento intenzionale, ma presuppone solo che siano soddisfatte condizioni di natura obiettiva.

62 Si deve pertanto risolvere la questione pregiudiziale nel senso che la sottrazione di una merce alla sorveglianza doganale non richiede l'esistenza di un elemento intenzionale, ma presuppone solo che siano soddisfatte condizioni di natura obiettiva.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

63 Le spese sostenute dai governi olandese, italiano e del Regno Unito, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad der Nederlanden con sentenza 23 giugno 1999, dichiara:

1) Qualora talune merci, trasportate su strada in applicazione del regime doganale di transito comunitario esterno, siano inserite nel mercato comunitario dopo il compimento di più atti irregolari nel territorio di Stati membri diversi, lo svincolo da detto regime ai sensi dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e che prevede misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto, ha luogo nel territorio dello Stato membro in cui è compiuto il primo atto che possa essere qualificato come sottrazione alla sorveglianza doganale.

Dev'essere considerato come sottrazione alla sorveglianza doganale qualsiasi atto od omissione che ha 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 normativa doganale comunitaria.

2) La sottrazione di una merce alla sorveglianza doganale non richiede l'esistenza di un elemento intenzionale, ma presuppone solo che siano soddisfatte condizioni di natura obiettiva.