

**Causa C-248/09**

**Pakora Pluss SIA**

**contro**

**Valsts ieņēmumu dienests**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments)

«Atto di adesione all'Unione europea — Unione doganale — Misure transitorie — Immissione in libera pratica con esenzione dai dazi doganali — Merce che, alla data di adesione della Repubblica di Lettonia, era in fase di trasporto nella Comunità allargata — Formalità di esportazione — Dazi all'importazione — IVA»

Massime della sentenza

1. *Unione doganale — Immissione in libera pratica con esenzione dai dazi doganali — Atto di adesione del 2003*

*(Atto di adesione del 2003, allegato IV, capitolo 5, punto 1; regolamento della Commissione n. 2454/93, art. 448)*

2. *Unione doganale — Immissione in libera pratica con esenzione dai dazi doganali — Atto di adesione del 2003*

*(Atto di adesione del 2003, allegato IV, capitolo 5, punto 1; regolamento del Consiglio n. 2913/92; regolamento della Commissione n. 2454/93)*

3. *Unione doganale — Dazi all'importazione — Portata — Imposta sul valore aggiunto*

*[Regolamento del Consiglio n. 2913/92, art. 4, n. 10; direttiva del Consiglio n. 77/388, artt. 2, n. 2, 11, parte B, n. 3, lett. a), e 21, n. 2]*

1. Dal momento in cui le merci sono in fase di trasporto nella Comunità allargata alla data di adesione all'Unione europea della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca si applica il regime previsto al capo 5, n. 1, dell'allegato IV del summenzionato atto di adesione, con esclusione degli altri regimi doganali. Ne risulta che, in una situazione del genere, essendo il regime previsto al capo 5, n. 1, dell'allegato IV del citato atto di adesione esaustivo, l'art. 448 del regolamento n. 2454/93, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 che istituisce il codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento n. 2787/2000, concernente le procedure semplificate proprie del trasporto per mare fra gli Stati membri, nell'ambito del regime di transito comunitario, non è applicabile. Di conseguenza, e anche qualora sia stato predisposto un manifesto di carico, gli atti previsti all'art. 448 del regolamento d'applicazione n. 2454/93 non possono sostituirsi alle formalità di esportazione contemplate al capo 5, n. 1, dell'allegato IV di detto atto di adesione. Pertanto, al fine di verificare se le formalità di esportazione ivi stabilite al capo 5, punto 1, dell'allegato IV di detto atto di adesione siano state rispettate, è irrilevante sapere se gli atti previsti all'art. 448 del

regolamento n. 2454/93 siano stati compiuti, anche qualora sia stato predisposto un manifesto di carico.

(v. punti 32-35, dispositivo 1)

2. Il regolamento n. 2913/92, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento n. 82/97, e il regolamento n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 2787/2000, sono applicabili nei nuovi Stati membri a partire dal 1° maggio 2004, senza che si possa invocare il beneficio del regime di cui al capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione all'Unione europea della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca allorché le formalità di esportazione ivi stabilite non sono state rispettate relativamente a merci in fase di trasporto nella Comunità allargata alla data di adesione di detti nuovi Stati membri all'Unione europea.

(v. punto 41, dispositivo 2)

3. L'art. 4, n. 10, del regolamento n. 2913/92, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento n. 82/97, deve essere interpretato nel senso che i dazi all'importazione non includono l'imposta sul valore aggiunto da riscuotere per l'importazione di beni. Peraltro, siccome l'imposta sul valore aggiunto è dovuta quando la merce è importata, l'obbligo di versare tale imposta incombe alla persona o alle persone designate o riconosciute dallo Stato membro di importazione.

(v. punti 47, 49, 52, dispositivo 3-4)

## SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

29 luglio 2010 (\*)

«Atto di adesione all'Unione europea – Unione doganale – Misure transitorie – Immissione in libera pratica con esenzione dai dazi doganali – Merce che, alla data di adesione della Repubblica di Lettonia, era in fase di trasporto nella Comunità allargata – Formalità di esportazione – Dazi all'importazione – IVA»

Nel procedimento C-248/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments (Lettonia), con decisione 26 giugno 2009, pervenuta in cancelleria il 7 luglio 2009, nella causa

**Pakora Pluss SIA**

contro

## **Valsts ieņēmumu dienests,**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. E. Levits, M. Ilešič, M. Safjan (relatore) e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Pakora Pluss SIA, dalla sig.ra I. Petrova, membro del consiglio direttivo;
- per la Valsts ieņēmumu dienests, dal sig. D. Jakobs, in qualità di agente;
- per il governo lettone, dalle sig.re K. Draviča e K. Krasovska, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. A. Sauka e B.-R. Killmann, 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**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 4, n. 10, del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio 19 dicembre 1996, n. 82/97 (GU 1997, L 17, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»), dell'art. 448 del regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 (GU L 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) della Commissione 15 dicembre 2000, n. 2787 (GU L 330, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento d'applicazione»), nonché dell'allegato IV, capo 5, n. 1, dell'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 2003, L 236, pag. 33; in prosieguo: l'«atto di adesione»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia fra la società Pakora Pluss SIA (in prosieguo: la «Pakora Pluss») al Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria statale lettone; in prosieguo: il «VID») relativamente al pagamento di dazi doganali e dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), cui la menzionata società è stata assoggettata per l'importazione via mare in Lettonia, il 3 maggio 2004, di un'autovettura proveniente dalla Germania.

### **Contesto normativo**

## *La normativa dell'Unione*

### Il codice doganale

3 Ai sensi dell'art. 4, n. 10, del codice doganale, s'intende per «dazi all'importazione»:

- «– i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente dovuti all'importazione delle merci,
- le imposizioni all'importazione istituite nel quadro della politica agricola comune o in quello dei regimi specifici applicabili a talune merci derivanti dalla trasformazione di prodotti agricoli».

4 L'art. 79 del codice doganale è così formulato:

«L'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria.

Essa implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti».

5 L'art. 161 del codice doganale stabilisce che:

«1. Il regime dell'esportazione permette alle merci comunitarie di uscire dal territorio doganale della Comunità.

L'esportazione comporta l'applicazione delle formalità previste all'atto dell'uscita, comprese misure di politica commerciale e, all'occorrenza, dei dazi all'esportazione.

2. Ad esclusione delle merci vincolate al regime di perfezionamento passivo o ad un regime di transito ai sensi dell'articolo 163 e fatto salvo l'articolo 164, qualsiasi merce comunitaria destinata ad essere esportata deve essere vincolata al regime dell'esportazione.

(...)

4. Secondo la procedura del comitato sono stabiliti i casi e le condizioni in cui le merci che escono dal territorio doganale della Comunità non sono soggette ad una dichiarazione di esportazione.

5. 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».

6 L'art. 162 del codice doganale così dispone:

«Lo svincolo delle merci per l'esportazione è concesso a patto che le merci considerate lascino il territorio doganale della Comunità nello stato in cui erano al momento dell'accettazione della dichiarazione di esportazione».

### Il regolamento d'applicazione

7 Ai sensi dell'art. 448 del regolamento d'applicazione:

«1. Una società di navigazione può essere autorizzata ad utilizzare come dichiarazione di transito un manifesto unico se effettua un numero significativo di viaggi regolari tra gli Stati membri

(procedura semplificata - livello 2).

In deroga all'articolo 373, paragrafo 1, lettera a), le società di navigazione possono non essere stabilite nella Comunità se vi dispongono di un ufficio regionale.

2. Al ricevimento della domanda di autorizzazione, le autorità doganali notificano tale domanda agli altri Stati membri sul territorio dei quali sono situati rispettivamente i porti di partenza e di destinazione previsti.

Qualora non ricevano alcuna obiezione entro sessanta giorni della data della notifica, le autorità doganali rilasciano l'autorizzazione.

Tale autorizzazione è valida in tutti gli Stati membri interessati e si applica soltanto alle operazioni di transito comunitario effettuate tra i porti considerati dalla suddetta autorizzazione.

3. Ai fini della semplificazione, la società di navigazione può utilizzare un solo manifesto per l'insieme delle merci trasportate; in questo caso, essa indica, a fronte degli articoli pertinenti:

- a) la sigla "T1", se le merci sono vincolate al regime di transito comunitario esterno,
- b) la sigla "TF" se le merci sono vincolate al regime di transito comunitario interno conformemente all'articolo 340 quater, paragrafo 1,
- c) la sigla "TD" per le merci già vincolate ad un regime di transito o che sono trasportate nel quadro del regime del perfezionamento attivo, del deposito doganale o dell'ammissione temporanea. In tali casi, la società di navigazione indica anche la sigla "TD" sulla polizza di carico marittima o altro documento commerciale corrispondente, nonché un riferimento alla procedura seguita, il numero di riferimento, la data e l'ufficio di emissione della dichiarazione di transito,
- d) la lettera "C" (equivalente a "T2L") per le merci di cui si può giustificare la posizione comunitaria,
- e) la lettera "X" per le merci comunitarie destinate all'esportazione, che non sono vincolate a un regime di transito.

Il manifesto deve inoltre riprendere le menzioni previste all'articolo 447, paragrafo 4.

4. Il regime di transito comunitario è considerato concluso al momento della presentazione del manifesto e delle merci alle autorità doganali del porto di destinazione.

Le scritture tenute dalla società di navigazione conformemente all'articolo 373, paragrafo 2, lettera b), devono comprendere almeno le informazioni di cui al paragrafo 3.

Le autorità doganali del porto di destinazione trasmettono, se necessario, i dettagli dei manifesti alle autorità doganali del porto di partenza, a fini di verifica.

5. Fatte salve le disposizioni degli articoli 365 e 366, da 450 bis a 450 quinquies nonché del titolo VII del codice, si procede alle seguenti notificazioni:

- a) la società di navigazione notifica alle autorità doganali qualsiasi infrazione o irregolarità;
- b) le autorità doganali del porto di destinazione notificano non appena possibile ogni infrazione o irregolarità alle autorità doganali del porto di partenza, come pure all'autorità che ha rilasciato l'autorizzazione».

## L'atto di adesione

8 L'art. 2 dell'atto di adesione è così formulato:

«Dalla data di adesione le disposizioni dei trattati originari e gli atti adottati dalle istituzioni e dalla Banca centrale europea prima dell'adesione vincolano i nuovi Stati membri e si applicano in tali Stati alle condizioni previste da detti trattati e dal presente atto».

9 Ai sensi dell'art. 22 dell'atto di adesione:

«Le misure elencate nell'allegato IV del presente atto sono applicate alle condizioni previste in detto allegato».

10 L'allegato IV dell'atto di adesione è intitolato «Elenco di cui all'articolo 22 dell'atto di adesione». Il capo 5 di tale allegato, intitolato «Unione doganale», dispone che:

«(...) [Il codice doganale e il regolamento d'applicazione] si applicano ai nuovi Stati membri secondo le seguenti specifiche disposizioni:

1. In deroga all'articolo 20 del regolamento (CEE) n. 2913/92, le merci che alla data di adesione sono in custodia temporanea o rientrano tra i regimi doganali di cui all'articolo 4, paragrafo 15, lettera b) e paragrafo 16, lettere da b) a g) di tale regolamento nella Comunità allargata, o che sono in fase di trasporto nella Comunità allargata dopo essere state assoggettate alle formalità di esportazione sono esenti da dazi doganali o da altre misure doganali quando sono immesse in libera pratica purché sia presente uno dei seguenti requisiti:

a) certificato di origine preferenziale correttamente concesso prima della data di adesione in base ad uno degli accordi europei (elencati in appresso) o agli equivalenti accordi preferenziali conclusi tra gli stessi nuovi Stati membri, e che contenga un divieto di restituzione dei dazi doganali o di esenzione da tali dazi su materiali non originari impiegati nella fabbricazione dei prodotti per i quali è stata emessa o redatta una prova d'origine (regola del divieto di restituzione);

b) uno dei documenti che comprovano il carattere comunitario previsti all'articolo 314 [quater] e all'articolo 315 del regolamento (CEE) n. 2454/93.

(...)»

## La sesta direttiva

11 La direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1) ha abrogato e sostituito, a partire dal 1° gennaio 2007, la normativa dell'Unione esistente in materia di IVA, segnatamente la sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relativa alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1). Tuttavia, la direttiva 2006/112, entrata in vigore successivamente ai fatti di cui alla causa principale, non è applicabile.

12 L'art. 2, n. 2, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE (GU L 376, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), stabilisce che le importazioni di beni sono soggette all'IVA.

13 L'art. 7 della sesta direttiva, intitolato «Importazioni», al n. 1, lett. a), così prevede:

«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 (...).»

14 L'art. 11, parte B, della sesta direttiva, relativo all'importazione di beni, all'art. 3, lett. a), dispone che:

«Si devono comprendere nella base imponibile, ove non vi siano già compresi:

a) le imposte, i dazi, i prelievi e le altre tasse dovuti fuori dello Stato membro di importazione, nonché quelli dovuti per l'importazione, ad eccezione dell'[IVA];

(...).»

15 L'art. 21 della sesta direttiva, intitolato «Debitori dell'imposta verso l'Erario», al n. 2 prevede che l'IVA è dovuta, all'importazione, dalla/e persona/e designata/e o riconosciuta/e dallo Stato membro di importazione.

#### *La normativa nazionale*

16 Ai sensi dell'art. 2, n. 2, punto 3, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (*likums par pievienotās vērtības nodokli, Latvijas Vēstnesis*, 1995, n. 49), nella versione applicabile alla data dei fatti di cui alla causa principale (in prosieguo: la «legge relativa all'IVA»), le importazioni di merci sono operazioni soggette all'IVA nell'ambito di attività economiche.

17 L'art. 2, n. 8, della legge relativa all'IVA così dispone:

«Nel corso di operazioni d'importazione di merci, il valore imponibile è il valore in dogana delle merci, il valore dei servizi di trasporto dalle frontiere dell'Unione europea fino al loro destinatario (o fino al primo luogo di trasbordo sul territorio della Repubblica di Lettonia indicato nei documenti d'accompagnamento), i dazi doganali, accise e altre imposte e tasse dovuti, quando sia previsto da atti normativi specifici, ad esclusione dell'[IVA], e include altresì il valore dei servizi di cui all'art. 7, prima parte, n. 2, della presente legge, se tale valore non è incluso nel valore in dogana.

(...).»

18 L'art. 12, n. 2, della legge relativa all'IVA, dedicato alle condizioni di recupero della tassa, dispone quanto segue:

«Nel caso di importazione di merci, l'imposta è dovuta da chiunque immetta le merci in libera pratica. L'imposta sulle merci importate è esigibile dal momento in cui lo sono i dazi doganali.»

#### **Causa principale e questioni pregiudiziali**

19 Dalla decisione di rinvio risulta che, il 30 aprile 2004, un manifesto di carico è stato predisposto in Germania per il trasporto via mare di un'autovettura diretta in Lettonia. In Germania veniva applicata all'operazione un'aliquota dell'IVA dello 0%.

20 Il 3 maggio 2004 la Pakora Pluss ha assoggettato detto veicolo al regime di transito comunitario, quale obbligata principale. La procedura doganale non è stata completata.

21 Il 1° marzo 2006, con decisione del Valsts ieņēmumu dienests galvenā muitas pārvalde (direzione generale della dogana del VID), la Pakora Pluss è stata condannata a versare all'erario

un importo a titolo di dazi doganali e altre tasse, in quanto non aveva presentato documenti che dimostrassero il completamento della procedura doganale. Tale decisione è stata confermata dal VID il 21 aprile 2006.

22 Con sentenza 9 agosto 2007 l'Administrat?v? rajona tiesa (Tribunale amministrativo regionale di primo grado) ha accolto il ricorso proposto dalla Pakora Pluss avverso la citata decisione.

23 Con sentenza 22 luglio 2008 l'Administrat?v? apgabaltiesa (Tribunale amministrativo regionale) ha riformato la sentenza in parola.

24 La Pakora Pluss ha proposto ricorso per cassazione dinanzi alla Augst?k?s tiesas Sen?ts Administrat?vo lietu departaments (Sezione per le cause amministrative del Senato della Corte suprema). Essa ha fatto valere, in particolare, che il giudice dell'appello aveva applicato gli artt. 447 e 448 del regolamento d'applicazione, relativi al transito fra gli Stati membri, mentre il manifesto di carico in discussione era stato compilato prima dell'adesione della Repubblica di Lettonia all'Unione. Inoltre, designandola quale obbligata principale per il pagamento dell'IVA, il giudice dell'appello avrebbe applicato in modo errato l'art. 96 del codice doganale.

25 È in tale contesto che l'Augst?k?s tiesas Sen?ts Administrat?vo lietu departaments ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se si possano ritenere espletate le formalità di esportazione, ai fini del [capo 5,] n. 1, [dell'allegato IV] dell'Atto di adesione, nel caso in cui il manifesto di carico sia stato compilato senza che però sia stato effettuato quanto previsto all'art. 448 del regolamento n. 2454/93 (i servizi doganali tedeschi non hanno debitamente notificato all'autorità doganale lettone la domanda della compagnia di navigazione).

2) In caso di soluzione negativa alla prima questione, se, in una fattispecie come quella della causa in esame, si possa ritenere che le disposizioni che disciplinano il regime doganale (regolamento n. 2913/92 e regolamento n. 2454/93) non siano da applicare in nessun caso.

3) In caso di soluzione affermativa alla prima questione, se l'allegato IV, capo 5, n. 1, dell'Atto di adesione [...] debba essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi in cui una merce trasportata nella Comunità allargata, dopo essere stata oggetto di formalità di esportazione, non sia immessa in libera pratica, tale merce non sia esente da dazi doganali o altre misure doganali, anche qualora non sussistano dubbi che detta merce ha lo status di merce comunitaria. In altri termini, se nel caso di specie risulti decisiva la circostanza che la procedura d'immissione in libera pratica sia stata completata o meno.

4) Se l'[IVA] debba includersi nel concetto di dazi all'importazione di cui all'art. 4, n. 10, del regolamento n. 2913/92.

5) In caso di soluzione affermativa alla quarta questione, se l'obbligo di pagare l'[IVA], la quale va corrisposta come dazio all'importazione delle merci, gravi sull'obbligato principale o sul destinatario finale delle merci. Se vi siano circostanze, e quali, che consentano di condividere l'obbligo di cui trattasi».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### *Sulla prima questione*

26 Con tale questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione debba essere interpretato nel senso che le formalità di esportazione ivi

previste sono state osservate quando un manifesto di carico è stato compilato, ma gli atti di cui all'art. 448 del regolamento d'applicazione non sono stati compiuti.

27 A tale riguardo occorre rilevare che il capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione prevede, in particolare, che le merci che, alla data di adesione, sono in fase di trasporto nella Comunità allargata dopo essere state assoggettate alle formalità di esportazione sono esenti da dazi doganali o da altre misure doganali quando sono immesse in libera pratica purché si produca un certificato di origine preferenziale correttamente concesso prima della data di adesione o uno dei documenti che comprovano il carattere comunitario di cui agli artt. 314 quater e 315 del regolamento d'applicazione.

28 Il capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione consente quindi l'importazione in un nuovo Stato membro, con esenzione da dazi doganali o da altre misure doganali, di merci in fase di trasporto nella Comunità allargata alla data del 1° maggio 2004, solamente allorché tre condizioni cumulative sono soddisfatte.

29 In primo luogo, le merci, che lasciano il territorio doganale dell'Unione a destinazione di uno Stato che non è ancora membro dell'Unione devono essere soggette al regime dell'esportazione. Le formalità da rispettare sono pertanto quelle previste agli artt. 161 e 162 del codice doganale, relativi all'esportazione.

30 In secondo luogo, poiché il trasporto ha avuto fine dopo la data di adesione, le merci importate in un Stato membro dell'Unione devono essere immesse in libera pratica al fine di ottenere lo status doganale di merce comunitaria, alle condizioni di cui all'art. 79 del codice doganale.

31 In terzo luogo, occorre fornire la prova dell'origine preferenziale delle merci o del loro carattere comunitario, così come disposto agli artt. 314 quater e 315 del regolamento d'applicazione.

32 Dal momento in cui le merci sono in fase di trasporto nella Comunità allargata alla data di adesione, si applica il regime previsto al capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione, con esclusione degli altri regimi doganali.

33 Ne risulta che, in una situazione del genere, essendo il regime previsto al capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione esaustivo, l'art. 448 del regolamento d'applicazione, concernente le procedure semplificate proprie del trasporto per mare fra gli Stati membri, nell'ambito del regime di transito comunitario, non è applicabile.

34 Di conseguenza, e anche qualora un manifesto di carico sia stato predisposto nel rispetto delle condizioni descritte dalla decisione di rinvio, gli atti previsti all'art. 448 del regolamento d'applicazione non possono sostituirsi alle formalità di esportazione contemplate al capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione.

35 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la prima questione dichiarando che il capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione deve essere interpretato nel senso che, al fine di verificare se le formalità di esportazione ivi stabilite siano state rispettate, è irrilevante sapere se gli atti previsti all'art. 448 del regolamento d'applicazione sono stati compiuti, anche qualora sia stato predisposto un manifesto di carico.

*Sulla seconda questione*

36 Avendo la prima questione ricevuto una soluzione negativa, occorre esaminare la seconda.

37 È necessario intendere detta seconda questione nel senso che essa è diretta, sostanzialmente, ad appurare in quale misura il codice doganale e il regolamento d'applicazione siano applicabili ai nuovi Stati membri dell'Unione nel caso in cui le formalità di esportazione stabilite al capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione non siano state adempiute relativamente a merci in fase di trasporto nella Comunità allargata alla data di adesione di tali nuovi Stati membri.

38 Va in proposito rilevato che il capo 5 dell'allegato IV dell'atto di adesione dispone che il codice doganale e il regolamento d'applicazione «si applicano ai nuovi Stati membri secondo (...) specifiche disposizioni», fra le quali compare il n. 1 del capo citato.

39 Da tale disposizione, letta in combinato disposto con l'art. 2 dell'atto di adesione, risulta che, a partire dal 1° maggio 2004, il codice doganale e il regolamento d'applicazione erano applicabili nei nuovi Stati membri, purché, alla data di adesione di questi ultimi all'Unione, le merci fossero state in fase di trasporto nella Comunità allargata. In siffatto caso si applica il capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione.

40 A contrario, quando le formalità di esportazione non sono state rispettate per merci in fase di trasporto nella Comunità allargata, il beneficio del regime di cui al capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto non può essere fatto valere.

41 Si deve pertanto risolvere la seconda questione nel senso che il codice doganale e il regolamento d'applicazione sono applicabili nei nuovi Stati membri a partire dal 1° maggio 2004, senza che si possa invocare il beneficio del regime di cui al capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione allorché le formalità di esportazione ivi stabilite non sono state rispettate relativamente a merci in fase di trasporto nella Comunità allargata alla data di adesione di detti nuovi Stati membri all'Unione.

#### *Sulla terza questione*

42 Poiché la terza questione è stata posta unicamente nel caso in cui si risolvesse in senso positivo la prima questione, non occorre fornire una soluzione alla questione in parola.

#### *Sulla quarta questione*

43 Con tale questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 4, n. 10, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che i dazi all'importazione includono l'IVA da riscuotere per l'importazione di beni.

44 In base all'art. 4, n. 10, del codice doganale, i dazi all'importazione comprendono segnatamente i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente dovuti all'importazione delle merci.

45 Peraltro, l'art. 2, n. 2, della sesta direttiva stabilisce che le importazioni di beni sono soggette all'IVA. L'art. 11, parte B, n. 3, lett. a), di tale direttiva precisa in particolare che le imposte, i dazi, i prelievi e le altre tasse dovuti per l'importazione, ad eccezione dell'IVA, si devono comprendere nella base imponibile, ove non vi siano già compresi.

46 Dalle menzionate disposizioni risulta che i dazi all'importazione, ai sensi dell'art. 4, n. 10, del codice doganale, sono compresi nella base imponibile dell'IVA da riscuotere per l'importazione di beni.

47 Occorre pertanto risolvere la quarta questione dichiarando che l'art. 4, n. 10, del codice doganale deve essere interpretato nel senso che i dazi all'importazione non includono l'IVA da riscuotere per l'importazione di beni.

#### *Sulla quinta questione*

48 Con tale questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, quando una merce è importata, l'obbligo di versare l'IVA incomba all'obligato principale o al destinatario finale della merce e se detto obbligo possa essere condiviso.

49 In via preliminare va sottolineato che, sebbene l'IVA non sia compresa fra i dazi all'importazione, ai sensi dell'art. 4, n. 10, del codice doganale, essa è dovuta in caso d'importazione di beni, conformemente all'art. 2, n. 2, della sesta direttiva.

50 Ciò premesso, anche se la quinta questione è stata posta unicamente per l'eventualità di una soluzione positiva alla quarta questione, la Corte giudica opportuno fornire ad essa una soluzione.

51 In proposito, occorre rilevare che, in base all'art. 21, n. 2, della sesta direttiva, l'IVA è dovuta, all'importazione, dalla persona o dalle persone designate o riconosciute dallo Stato membro di importazione.

52 Di conseguenza si deve risolvere la quinta questione nel senso che, quando una merce è importata, l'obbligo di versare l'IVA incombe alla persona o alle persone designate o riconosciute dallo Stato membro di importazione.

#### **Sulle spese**

53 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

1) **L'allegato IV, capo 5, n. 1, dell'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea, deve essere interpretato nel senso che, al fine di verificare se le formalità di esportazione ivi stabilite siano state rispettate, è irrilevante sapere se gli atti previsti all'art. 448 del regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) della Commissione 15 dicembre 2000, n. 2787, sono stati compiuti, anche qualora sia stato predisposto un manifesto di carico.**

2) **Il regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio 19 dicembre 1996, n. 82/97, e il regolamento n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 2787/2000, sono applicabili nei nuovi Stati membri a partire dal 1° maggio 2004, senza che si possa invocare il beneficio del regime di cui al capo 5, n. 1, dell'allegato IV dell'atto di adesione allorché le formalità di esportazione ivi stabilite non sono state rispettate relativamente a merci in fase di trasporto nella Comunità allargata alla data di adesione di detti nuovi Stati membri all'Unione europea.**

3) **L'art. 4, n. 10, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 82/97, deve essere interpretato nel senso che i dazi all'importazione non includono l'imposta sul valore aggiunto da riscuotere per l'importazione di beni.**

4) **Quando una merce è importata, l'obbligo di versare l'imposta sul valore aggiunto incombe alla persona o alle persone designate o riconosciute dallo Stato membro di importazione.**

Firme

\* Lingua processuale: il lettone.