

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

25 giugno 2015 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Codice doganale comunitario – Regolamento (CEE) n. 2913/92 – Articoli 203 e 204 – Regolamento (CEE) n. 2454/93 – Articolo 859 – Regime di transito esterno – Nascita dell'obbligazione doganale – Sottrazione o meno al controllo doganale – Inadempimento di un'obbligazione – Presentazione tardiva delle merci all'ufficio di destinazione – Merci rifiutate dal destinatario e rispedite senza essere state presentate all'ufficio doganale – Merci nuovamente sottoposte al regime di transito esterno mediante una nuova dichiarazione – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 168, lettera e) – Detrazione dell'IVA all'importazione da parte del trasportatore»

Nella causa C-187/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Østre Landsret (Danimarca), con decisione del 4 aprile 2014, pervenuta in cancelleria il 16 aprile 2014, nel procedimento

Skatteministeriet

contro

DSV Road A/S,

con l'intervento di:

Danske Speditører,

LA CORTE (Quinta Sezione),

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

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la DSV Road A/S, da A. Hedetoft, advokat;
- per la Danske Speditører, da R. Køie, advokat;
- per il governo danese, da C. Thorning, in qualità di agente, assistito da D. Auken, advokat;
- per il governo ceco, da M. Smolek e J. Vlášil, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da G. Skiani e M. Germani, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da C. Soulay e L. Grønfeldt, 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 degli articoli 203, paragrafo 1, e 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. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU L 363, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»), dell'articolo 859 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, 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. 214/2007 della Commissione, del 28 febbraio 2007 (GU L 62, pag. 6; in prosieguo: il «regolamento di applicazione»), nonché dell'articolo 168, lettera e), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Skatteministeriet (Ministero delle Imposte e delle Accise) e la DSV Road A/S (in prosieguo: la «DSV») in merito al pagamento dei dazi e dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») su merci trasportate nell'ambito di vari regimi di transito comunitario esterno.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 37 del codice doganale così dispone:

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

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

4 L'articolo 91, paragrafo 1, del codice di cui trattasi è del seguente tenore:

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

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

(...)».

5 L'articolo 92 del suddetto codice prevede quanto segue:

«1. Il regime del transito esterno ha fine e le obbligazioni del titolare del regime sono soddisfatte quando le merci vincolate a tale regime e i documenti richiesti sono presentati in dogana all'ufficio doganale di destinazione in base alle disposizioni del regime in questione.

2. Le autorità doganali appurano il regime di transito esterno quando sono in grado di determinare, in base al confronto dei dati disponibili all'ufficio di partenza e di quelli disponibili all'ufficio di destinazione, che esso si è concluso in modo corretto».

6 Ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, del medesimo codice:

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

- a) presentare in dogana le merci intatte all'ufficio doganale di destinazione nel termine fissato e a rispettare le misure di identificazione prese dalle autorità doganali;
- b) rispettare le disposizioni relative al regime del transito comunitario».

7 L'articolo 203 del codice doganale recita:

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

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

2. L'obbligazione doganale sorge all'atto della sottrazione della merce al controllo doganale.

3. I debitori sono:

– la persona che ha sottratto la merce al controllo doganale,

(...)».

8 Secondo l'articolo 204, paragrafo 1, del medesimo codice:

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

a) all'inadempimento 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 di cui all'articolo 203 sempre che non si constati che tali inosservanze non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato».

9 L'articolo 356 del regolamento di applicazione è formulato nei seguenti termini:

«1. L'ufficio di partenza fissa la data limite entro la quale le merci devono essere presentate all'ufficio di destinazione, tenendo conto dell'itinerario da seguire, delle disposizioni della normativa in materia di trasporti e delle altre normative applicabili e, se del caso, degli elementi comunicati dall'obbligato principale.

(...)

3. 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».

10 L'articolo 859 del regolamento in parola così dispone:

«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 considerate 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:

(...)

2) nel caso di una merce vincolata ad un regime di transito, l'inosservanza di uno degli obblighi derivanti dall'uso del regime, quando ricorrano i seguenti presupposti:

- a) la merce vincolata al regime è stata effettivamente presentata intatta all'ufficio di destinazione;
- b) l'ufficio di destinazione è stato in grado di garantire che la merce ha ricevuto una destinazione doganale o è stata collocata in deposito temporaneo in esito all'operazione di transito e
- c) qualora il termine fissato all'articolo 356 non sia stato rispettato e non sia applicabile il paragrafo 3 del menzionato articolo, la merce è stata comunque presentata all'ufficio di destinazione entro un termine ragionevole;

(...)».

11 A norma dell'articolo 168 della direttiva IVA:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

(...)

- e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

12 Ai sensi dell'articolo 201 di tale direttiva:

«All'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debitrice dallo Stato membro d'importazione».

Il diritto danese

13 L'articolo 39, paragrafo 1, della legge doganale (Toldloven), nella sua versione codificata dal decreto n. 867 (lovbekendtgørelse nr 867), del 13 settembre 2005, è redatto nei seguenti termini:

«È tenuto al pagamento dei dazi e delle tasse sulle merci:

1) chiunque importi o faccia importare nel territorio doganale danese merci che non sono in libera pratica nel territorio doganale dell'Unione europea;

(...)

4) il conducente o il proprietario del mezzo di trasporto, con cui sono trasportate merci soggette a vincolo doganale o merci esenti da dazi e tasse in presenza di determinate condizioni. Lo stesso vale per chi detenga un siffatto mezzo di trasporto».

14 L'articolo 37 della legge sull'IVA (Momsloven) così dispone:

«Le imprese registrate ai sensi degli articoli 47, 49, 51 o 51a possono, nel calcolo dell'imposta dovuta a monte ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 3, detrarre l'imposta prevista dalla presente legge per gli acquisti e altre operazioni effettuate dall'impresa, riguardanti merci e servizi impiegati esclusivamente per le forniture dell'impresa non esenti dall'imposta (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 Il 23 agosto 2007 e il 10 aprile 2008, la DSV, un'impresa danese di trasporto e di logistica, ha avviato, quale obbligato principale, due regimi di transito comunitario esterno (in prosieguo: i «regimi di transito») per il trasporto, rispettivamente, di 148 e 703 colli di prodotti elettronici tra l'ufficio doganale di partenza situato nel porto franco di Copenhagen (Danimarca) e l'ufficio doganale di destinazione situato a Jönköping (Svezia). Senza procedere a un controllo fisico delle merci, le autorità danesi dell'ufficio doganale di partenza hanno ordinato lo svincolo delle medesime stabilendo termini di presentazione all'ufficio doganale di destinazione, rispettivamente, fino al 31 agosto 2007 e al 13 aprile 2008.

16 In entrambi i casi, la DSV ha trasportato le merci a Jönköping, dove il loro destinatario ha tuttavia rifiutato di prenderle in consegna. Di conseguenza, rispettivamente il 4 settembre 2007 e il 14 aprile 2008, la DSV ha riportato tali merci al porto franco di Copenhagen, senza che esse fossero state presentate agli uffici doganali di Jönköping o del porto franco di Copenhagen e senza che i documenti di transito fossero stati annullati.

17 La DSV sostiene che gli stessi 148 e 703 colli di prodotti elettronici sono stati rispediti a Jönköping, rispettivamente, il 13 settembre 2007 e il 17 aprile 2008 con altri prodotti elettronici. Per ciascuna di queste forniture, la DSV ha avviato un nuovo regime di transito ed è stato predisposto un nuovo documento di transito, riguardante, rispettivamente, un totale di 573 e 939 colli di prodotti elettronici. Questi secondi regimi di transito sono stati regolarmente conclusi, rispettivamente, il 13 settembre 2007 e il 23 aprile 2008. Lo Skatteministeriet contesta, tuttavia, il fatto che i 148 e 703 colli di prodotti elettronici oggetto dei primi regimi di transito siano stati anch'essi inclusi nei secondi regimi di transito.

18 Per ciascuno dei primi regimi di transito non appurati, il danske told- og skatteforvaltning (amministrazione tributaria e doganale danese) ha richiesto alla DSV il pagamento di dazi doganali a norma dell'articolo 203 del codice doganale e, in subordine, a norma dell'articolo 204 del medesimo codice. Inoltre, il danske told- og skatteforvaltning ha richiesto il pagamento dell'IVA

all'importazione per le merci sottoposte a tali regimi, sulla base dell'articolo 39, paragrafo 1, punto 4, della legge doganale, nella versione codificata dal decreto n. 867, del 13 settembre 2005. Dagli atti di causa di cui dispone la Corte risulta che la DSV ha assolto l'IVA all'importazione, ma che le è stato negato il diritto di detrarre tale IVA. Poiché la DSV ha contestato le suddette decisioni, la controversia è ora pendente dinanzi all'Østre Landsret (Corte d'appello della regione Est).

19 Ciò premesso, l'Østre Landsret ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che, in una situazione come quella di cui alla presente fattispecie, sussiste sottrazione al controllo doganale se si suppone che: a) ciascuna delle spedizioni effettuate, rispettivamente, nel 2007 e nel 2008, riguardava le stesse merci o b) non è possibile provare che si trattava delle stesse merci.

2) Se l'articolo 204 del codice doganale debba essere interpretato nel senso che, in una situazione come quella di cui alla presente fattispecie, sorge un'obbligazione doganale se si suppone che: a) ciascuna delle spedizioni effettuate, rispettivamente, nel 2007 e nel 2008 riguardava le stesse merci o b) non è possibile provare che si trattava delle stesse merci.

3) Se l'articolo 859 del [regolamento d'applicazione] debba essere interpretato nel senso che, nelle circostanze di cui alla presente fattispecie, sussiste un'inadempienza che non ha avuto conseguenze effettive sul corretto funzionamento del regime doganale, se si suppone che: a) ciascuna delle spedizioni effettuate, rispettivamente, nel 2007 e nel 2008 riguardava le stesse merci o b) non è possibile provare che si trattava delle stesse merci.

4) Se lo Stato membro d'importazione possa rifiutare a un soggetto designato dallo Stato stesso come tenuto al pagamento dell'IVA di detrarre l'IVA all'importazione ai sensi dell'articolo 168, lettera e), della direttiva IVA, nel caso in cui l'IVA all'importazione venga richiesta a un trasportatore delle merci di cui trattasi, il quale non è né l'importatore né il proprietario delle suddette merci, ma si è limitato esclusivamente a trasportarle ed a procedere alla loro spedizione doganale nell'ambito della sua attività di trasportatore di merci soggetto all'IVA».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

20 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale sorge su tale fondamento per il mero fatto che merci sottoposte ad un regime di transito sono, dopo un tentativo di consegna rimasto infruttuoso, riportate al porto franco di partenza senza essere state presentate né all'ufficio doganale del luogo di destinazione né all'ufficio doganale del porto franco.

21 Il giudice del rinvio pone tale questione a fronte di due ipotesi di fatto diverse, ossia, da un lato, quella in cui viene accertato che queste stesse merci sono state successivamente trasportate nuovamente verso il loro luogo di destinazione nell'ambito di un secondo regime di transito regolarmente appurato e, dall'altro, quella in cui l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e del secondo regime di transito non possa essere dimostrata.

22 In via preliminare, va ricordato che gli articoli 203 e 204 del codice doganale hanno ambiti di applicazione distinti. Infatti, mentre il primo articolo riguarda i comportamenti che hanno come risultato una sottrazione della merce al controllo doganale, il secondo concerne inadempimenti

degli obblighi e inosservanze di modalità legate ai vari regimi doganali privi di effetti sul controllo doganale (sentenza X, C?480/12, EU:C:2014:329, punto 31).

23 Dal testo dell'articolo 204 del codice doganale risulta che tale disposizione si applica soltanto nei casi che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 203 dello stesso codice (sentenza X, C?480/12, EU:C:2014:329, punto 32).

24 Ne consegue che, per determinare quale fra questi due articoli sia quello sulla cui base è sorta un'obbligazione doganale all'importazione, si deve innanzi tutto esaminare se i fatti di cui trattasi costituiscano una sottrazione al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale. Solo qualora la risposta a tale questione sia negativa, possono trovare applicazione le disposizioni dell'articolo 204 del codice doganale (sentenza X, C?480/12, EU:C:2014:329, punto 33).

25 Per quanto concerne, più in particolare, la nozione di sottrazione al controllo doganale, di cui all'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale, è necessario ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, tale nozione deve essere intesa nel senso che comprende qualsiasi azione od omissione che abbia come risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto vigilanza doganale e di effettuare i controlli previsti dall'articolo 37, paragrafo 1, del codice doganale (sentenza X, C?480/12, EU:C:2014:329, punto 34).

26 Nel caso di specie, per quanto attiene, da una parte, all'ipotesi in cui non possa essere dimostrata l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e del secondo regime di transito, occorre constatare che ricorrono i presupposti per la nascita di un'obbligazione doganale sulla base dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale. Infatti, in tale ipotesi, non viene dimostrato che le merci sono state presentate all'ufficio doganale del luogo di destinazione, come richiesto dall'articolo 96, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale. Orbene, in una situazione del genere, all'autorità doganale competente è precluso l'accertamento, conformemente all'articolo 92, paragrafo 2, del codice doganale, che il regime di transito si è concluso correttamente.

27 D'altra parte, nell'ipotesi in cui l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e del secondo regime di transito sia stata dimostrata, tali merci sono state effettivamente presentate all'ufficio doganale del luogo di destinazione nell'ambito della loro seconda spedizione. Per quanto riguarda tale ipotesi, va constatato che l'omessa presentazione delle suddette merci all'ufficio doganale di Jönköping nell'ambito della loro prima spedizione e l'omessa presentazione delle medesime all'ufficio doganale del porto franco di Copenhagen dopo la loro rispedizione, l'assoggettamento delle suddette merci al secondo regime di transito nonché la loro presentazione tardiva all'ufficio doganale del luogo di destinazione non sono circostanze sufficienti, in quanto tali, a costituire una sottrazione al controllo doganale.

28 Infatti, attesa la mancata conclusione del primo regime di transito nonché il mancato cambiamento della destinazione doganale e del regime doganale delle merci di cui trattasi, queste erano sempre assoggettate al primo regime di transito al momento della loro rispedizione e del loro deposito nel porto franco di Copenhagen. Orbene, come rilevato dalla Commissione europea, nell'ambito di un regime di transito il controllo doganale si esercita per natura a distanza. Esso concerne merci che non si trovano in un luogo determinato, ma che sono trasportate da un luogo all'altro, senza che le autorità doganali siano in grado di verificare la loro localizzazione esatta in qualsiasi momento del trasporto.

29 Tale controllo esercitato a distanza non è ostacolato dalla mera circostanza che le merci di cui trattasi non sono state presentate agli uffici doganali del luogo di destinazione o di un porto franco se vengono rispettate tutte le altre condizioni inerenti al regime di transito. Infatti, in una

situazione del genere, nonostante tali omissioni, le merci di cui trattasi sono sempre trasportate nell'ambito di una procedura di transito autorizzata ed accompagnate dai relativi documenti di transito, sicché le autorità doganali sono sempre in grado di accedere a tali merci e di controllarle.

30 Neppure l'assoggettamento delle merci di cui trattasi al secondo regime di transito, in conseguenza del quale la presentazione di tali merci all'ufficio doganale del luogo di destinazione in definitiva non ha avuto luogo nell'ambito del primo, bensì soltanto del secondo regime di transito, può essere qualificato come sottrazione al controllo doganale. Infatti, in seguito a tale assoggettamento, dette merci erano sempre sottoposte a controllo doganale, ove l'unico cambiamento prodottosi è che neppure tale controllo rientrava nel primo, bensì nel secondo regime di transito.

31 Neppure la circostanza che la DSV abbia infine presentato le merci all'ufficio doganale del luogo di destinazione al di fuori del termine di presentazione fissato nell'ambito del primo regime di transito può essere considerata una sottrazione al controllo doganale. Infatti, la Corte ha già statuito che il mero superamento del termine di presentazione, fissato in conformità dell'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento di applicazione, non fa sorgere un'obbligazione doganale per sottrazione, ai sensi del suddetto articolo (v., in tal senso, sentenza X, C-480/12, EU:C:2014:329, punto 45).

32 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 203 del codice doganale deve essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale non sorge su tale fondamento per il solo fatto che merci sottoposte ad un regime di transito, dopo un tentativo di consegna rimasto infruttuoso, siano riportate al porto franco di partenza senza essere state presentate né all'ufficio doganale del luogo di destinazione né all'ufficio doganale del porto franco, se viene accertato che queste stesse merci sono state in seguito trasportate nuovamente verso il loro luogo di destinazione nell'ambito di un secondo regime di transito regolarmente appurato. Per contro, nell'ipotesi in cui l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e del secondo regime di transito non possa essere dimostrata, in forza del suddetto articolo sorge un'obbligazione doganale.

Sulle questioni seconda e terza

33 Tenuto conto della risposta fornita alla prima questione, occorre rispondere alle questioni seconda e terza unicamente nell'ipotesi in cui sia stata dimostrata l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e secondo regime di transito.

34 Se è vero che, in tale ipotesi, la DSV ha presentato tali merci all'ufficio doganale del luogo di destinazione nell'ambito del secondo regime di transito, rimane nondimeno il fatto che tale presentazione ha avuto luogo al di fuori del termine di presentazione fissato nell'ambito del primo regime di transito. Detta ipotesi è dunque caratterizzata dal fatto che merci sottoposte ad un primo regime di transito siano state presentate all'ufficio doganale del luogo di destinazione solo tardivamente e nell'ambito di un secondo regime di transito.

35 Con le sue questioni seconda e terza, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 204 del codice doganale, in combinato disposto con l'articolo 859 del regolamento di applicazione, debba essere interpretato nel senso che la presentazione tardiva all'ufficio doganale del luogo di destinazione e nell'ambito di un secondo regime di transito delle merci sottoposte ad un primo regime di transito costituisca un inadempimento che fa sorgere un'obbligazione doganale.

36 Per quanto riguarda, in primo luogo, la questione se, in una situazione del genere, sia soddisfatta la condizione che fa sorgere un'obbligazione doganale in base all'articolo 204,

paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, ossia l'inadempimento di uno degli obblighi connessi al regime di transito, la Corte ha già statuito che il superamento del termine di presentazione, fissato in conformità dell'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento di applicazione, conduce ad un'obbligazione doganale che trova fondamento nell'articolo 204 del codice doganale (v., in tal senso, sentenza X, C?480/12, EU:C:2014:329, punto 45). Di conseguenza, in linea di principio, tale condizione risulta soddisfatta nel procedimento principale.

37 Tale conclusione non è rimessa in discussione dalla sentenza DSV Road (C?234/09, EU:C:2010:435), a tal fine invocata dalla DSV. Nella suddetta sentenza la Corte ha statuito, in sostanza, che l'articolo 204 del codice doganale non trovava applicazione in una situazione in cui uno speditore autorizzato, per errore, avesse posto in essere due regimi di transito per una sola ed unica merce. La motivazione addotta in tale sentenza non è applicabile in via analogica al procedimento principale, poiché i fatti sottesi alle due cause sono sostanzialmente diversi.

38 Infatti, da un lato, contrariamente ai fatti in esame nella controversia che ha dato luogo alla sentenza DSV Road (C?234/09, EU:C:2010:435), dalla decisione di rinvio emerge che, nel procedimento principale, le spedizioni di cui trattasi non sono state effettuate dalla DSV in qualità di speditore autorizzato. Dall'altro, nella causa che ha dato luogo alla sentenza DSV Road (C?234/09, EU:C:2010:435), le merci di cui trattasi non sono mai state trasportate nell'ambito del primo regime di transito, mentre, nel procedimento principale, le merci di cui trattasi non solo sono state trasportate al loro luogo di destinazione e rispediti al loro luogo di partenza, ma sono state anche depositate in un porto franco nell'ambito del primo regime di transito.

39 Tuttavia, l'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione dispone che, quando le merci vengono presentate all'ufficio di destinazione dopo la scadenza del termine prescritto dall'ufficio di partenza e qualora il mancato rispetto di tale 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. Spetta al giudice del rinvio verificare se siffatti requisiti siano soddisfatti nel caso di specie.

40 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la questione se risulti soddisfatta la condizione negativa prevista dall'articolo 204 del codice doganale che esclude la nascita di un'obbligazione doganale a norma del suddetto articolo quando le «inosservanze non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato», va ricordato che l'articolo 859 del regolamento di applicazione enumera in modo esaustivo le situazioni atte a soddisfare tale condizione (v., in tal senso, sentenza Söhl & Söhlke, C?48/98, EU:C:1999:548, punto 43).

41 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio e dalle osservazioni scritte delle parti nel procedimento principale emerge che sono in discussione in quest'ultimo procedimento, segnatamente, le condizioni previste al secondo e terzo trattino dell'articolo 859 del regolamento di applicazione nonché al punto 2, lettere a) e c), del medesimo articolo.

42 Per quanto riguarda, in primo luogo, il terzo trattino e il punto 2, lettera a), dell'articolo 859 del regolamento in parola, tali disposizioni richiedono che tutte le formalità necessarie per regolarizzare la situazione della merce vengano espletate a posteriori e che la merce sia stata effettivamente presentata intatta all'ufficio di destinazione.

43 Il governo danese fa valere, sostanzialmente, che tali condizioni non sono soddisfatte nel procedimento principale poiché le merci di cui trattasi in un primo momento non sono state presentate e sono state mischiate ad altre merci prima che venisse avviato un nuovo regime di transito.

44 Orbene, va constatato che, nell'ipotesi in cui l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e secondo regime di transito sia dimostrata e in cui tale secondo regime di transito sia stato regolarmente appurato, dette condizioni sono soddisfatte. Invero, da un lato, la mera circostanza che il primo regime di transito non sia stato concluso regolarmente non è tale da influire sulla risposta da fornire alla questione se le formalità necessarie per regolarizzare la situazione delle merci siano state espletate a posteriori. Dall'altro, in tale ipotesi, le merci di cui trattasi sono state effettivamente presentate intatte all'ufficio di destinazione.

45 In secondo luogo, quanto all'articolo 859, punto 2, lettera c), del regolamento di applicazione, quest'ultimo richiede che, qualora non sia stato rispettato il termine fissato conformemente all'articolo 356 di tale regolamento e non sia applicabile il paragrafo 3 del suddetto articolo, la merce debba comunque essere presentata all'ufficio di destinazione entro un termine ragionevole. Spetta al giudice del rinvio valutare se tali condizioni siano soddisfatte nel procedimento principale.

46 Per quanto riguarda, in terzo luogo, l'articolo 859, secondo trattino, del regolamento di applicazione, che sancisce la condizione secondo cui gli inadempimenti di cui trattasi non devono implicare una manifesta negligenza da parte dell'interessato, dalla giurisprudenza della Corte emerge che la nozione di «manifesta negligenza» deve essere valutata tenendo conto, in particolare, della complessità delle disposizioni la cui inosservanza abbia fatto sorgere l'obbligazione doganale, dell'esperienza professionale e della diligenza dell'operatore (v., in tal senso, sentenza Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, punti 50 e 56). Spetta al giudice del rinvio valutare, in base ai suddetti criteri e alla luce delle circostanze del procedimento principale, se sussista o meno manifesta negligenza da parte della DSV.

47 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni seconda e terza dichiarando che l'articolo 204 del codice doganale, in combinato disposto con l'articolo 859 del regolamento di applicazione, deve essere interpretato nel senso che la presentazione tardiva all'ufficio doganale del luogo di destinazione e nell'ambito di un secondo regime di transito delle merci sottoposte ad un primo regime di transito costituisce un inadempimento che fa sorgere un'obbligazione doganale, a meno che non siano soddisfatte le condizioni previste dagli articoli 356, paragrafo 3 o 859, secondo trattino, e punto 2, lettera c), di tale regolamento, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulla quarta questione

48 Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera e), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale che escluda la detrazione dell'IVA all'importazione gravante sul trasportatore che non è né l'importatore né il proprietario delle merci di cui trattasi, ma che ne ha soltanto garantito il trasporto e il trattamento doganale nell'ambito della sua attività di trasportatore di merci soggetto all'IVA.

49 A tal riguardo va rilevato che, secondo la formulazione dell'articolo 168, lettera e), della direttiva IVA, un diritto a detrazione sussiste soltanto qualora i beni importati siano utilizzati ai fini delle operazioni imponibili del soggetto passivo. Secondo giurisprudenza costante della Corte in materia di diritto a detrazione dell'IVA gravante sull'acquisizione di beni o di servizi, tale condizione è soddisfatta unicamente qualora il costo delle prestazioni a monte sia incorporato nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche (v. sentenze SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 60, e Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punto 48).

50 Orbene, poiché il valore delle merci trasportate non fa parte delle spese costitutive dei prezzi fatturati da un trasportatore la cui attività è limitata al trasporto di tale merce dietro corrispettivo, le condizioni di applicazione dell'articolo 168, lettera e), della direttiva IVA nella specie non sono soddisfatte.

51 Da tutte le considerazioni che precedono risulta che occorre rispondere alla quarta questione dichiarando che l'articolo 168, lettera e), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale che escluda la detrazione dell'IVA all'importazione gravante sul trasportatore che non è né l'importatore né il proprietario delle merci di cui trattasi, ma che ne ha soltanto assicurato il trasporto e il trattamento doganale nell'ambito della sua attività di trasportatore di merci soggetto all'IVA.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 203 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006, deve essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale non sorge in base a tale articolo per il solo fatto che merci sottoposte ad un regime di transito comunitario esterno, dopo un tentativo di consegna rimasto infruttuoso, siano riportate al porto franco di partenza senza essere state presentate né all'ufficio doganale del luogo di destinazione né all'ufficio doganale del porto franco, se viene accertato che queste stesse merci sono state in seguito trasportate nuovamente verso il loro luogo di destinazione nell'ambito di un secondo regime di transito comunitario esterno regolarmente appurato. Per contro, nell'ipotesi in cui l'identità delle merci trasportate nell'ambito del primo e del secondo regime di transito comunitario esterno non possa essere dimostrata, in forza del suddetto articolo sorge un'obbligazione doganale.**

2) **L'articolo 204 del regolamento n. 2913/92, quale modificato dal regolamento n. 1791/2006, in combinato disposto con l'articolo 859 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento (CE) n. 214/2007 della Commissione, del 28 febbraio 2007, deve essere interpretato nel senso che la presentazione tardiva all'ufficio doganale del luogo di destinazione e nell'ambito di un secondo regime di transito comunitario esterno delle merci sottoposte ad un primo regime di transito comunitario esterno costituisce un inadempimento che fa sorgere un'obbligazione doganale, a meno che non siano soddisfatte le condizioni previste dagli articoli 356, paragrafo 3 o 859, secondo trattino, e punto 2, lettera c), di tale regolamento, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.**

3) L'articolo 168, lettera e), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale che escluda la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione gravante sul trasportatore che non è né l'importatore né il proprietario delle merci di cui trattasi, ma che ne ha soltanto assicurato il trasporto e il trattamento doganale nell'ambito della sua attività di trasportatore di merci soggetto all'imposta sul valore aggiunto.

Firme

* Lingua processuale: il danese.