

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

NIILO JÄÄSKINEN

presentate il 13 febbraio 2014 (1)

**Causa C-480/12**

**Minister van Financiën**

**contro**

**X BV**

[domanda di pronuncia pregiudiziale presentata dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi)]

«Codice doganale comunitario – Regolamento (CEE) n. 2913/92 – Ambito di applicazione degli articoli 203 e 204, paragrafo 1, lettera a) – Regime di transito esterno – Sorgere dell'obbligazione doganale a causa dell'inadempienza di un obbligo – Presentazione tardiva all'ufficio di destinazione – Regolamento di applicazione – Regolamento (CEE) n. 2454/93 – Articolo 859 – Sesta direttiva IVA – Articolo 10, paragrafo 3, primo comma – Nozione d'importazione nell'ambito della sesta direttiva IVA – Svincolo dal regime doganale interessato – Connessione tra il sorgere dell'obbligazione doganale e quello dell'IVA – Nozione di operazione imponibile»

**I – Introduzione**

1. Il transito comunitario esterno istituito dal regolamento (CEE) n. 2913/92 (2) e dal suo regolamento di applicazione (3) consiste in un regime doganale sottoposto a condizioni molto rigorose. È destinato ad applicarsi alla circolazione delle merci non comunitarie tra due punti del territorio doganale dell'Unione europea, in vista della loro riesportazione verso un paese terzo. Durante il transito, sulle merci non sono dovuti né dazi doganali né imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») né accise.
2. Nella causa in esame, con la prima questione lo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) domanda alla Corte quali siano le conseguenze giuridiche, in relazione al sorgere dell'obbligazione doganale, di irregolarità derivanti da una presentazione tardiva della merce (4) all'ufficio di destinazione, avvenute nel corso del transito esterno, con riferimento al codice doganale, in particolare agli articoli 203 (relativo alla sottrazione al controllo doganale) e 204 (relativo al mancato rispetto delle condizioni di applicazione del regime doganale). Osservo anzitutto che l'articolo 859 del regolamento di applicazione prevede determinate circostanze «scusabili» in presenza delle quali un'inosservanza di cui all'articolo 204 del codice doganale, al contrario di una sottrazione di cui all'articolo 203 di detto codice, non dà luogo al sorgere di un'obbligazione doganale.
3. Nel caso in cui sia applicabile l'articolo 204 del codice doganale, con la seconda questione il giudice di rinvio si interroga sull'interpretazione della sesta direttiva 77/388/CEE (5),

segnatamente sulla relazione esistente tra l'obbligazione doganale e il sorgere dell'obbligazione IVA, e più precisamente sulla questione se, in circostanze come quelle del procedimento principale, sia dovuta l'IVA all'importazione quando un'obbligazione doganale è sorta ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale in ragione del superamento del termine di presentazione.

## II – Contesto normativo

### A – *Il diritto dell'Unione*

#### – Il regime di transito esterno

4. Per quanto riguarda il regime di transito esterno, gli articoli 91, 92 e 96 del codice doganale prevedono rispettivamente la sua definizione, il suo termine e le obbligazioni dell'obbligato principale, il quale è titolare di detto regime.

5. L'articolo 356 del regolamento di applicazione è relativo al termine entro il quale le merci devono essere presentate all'ufficio di destinazione. Il paragrafo 3 è relativo alla presentazione tardiva delle merci e prevede quanto segue:

«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 eccezionali 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».

#### – Il sorgere dell'obbligazione doganale

6. Il sorgere dell'obbligazione doganale si verifica, ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale, all'atto della sottrazione delle merci al controllo doganale. Per contro, un'obbligazione doganale nasce in applicazione dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, in caso di inadempienza di uno degli obblighi che derivano dall'utilizzazione del regime doganale cui le merci sono state vincolate.

7. L'articolo 859 del regolamento di applicazione integra tale articolo 204 definendo le inosservanze considerate come prive di conseguenze reali sul corretto funzionamento del regime doganale considerato ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, del codice doganale. Esso richiede, a tal fine, che le inosservanze non costituiscano un tentativo di sottrarre la merce al controllo doganale, che esse non rivelino una manifesta negligenza dell'interessato e che a posteriori siano espletate tutte le formalità necessarie per regolarizzare la posizione della merce. Il punto 2 di detto articolo 859 è così formulato:

«(...)

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».

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

– L'IVA

9. Ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva, sono in particolare sottoposte all'IVA le importazioni di beni.

10. Dall'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva IVA consegue che per «importazione di un bene» si intende «l'entrata nella Comunità di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli 9 e 10 del Trattato CEE (...)» (6). Ai sensi del medesimo articolo, paragrafo 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.

11. Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 3, di detta direttiva:

«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.

Analogamente, se un bene di cui al paragrafo 1, lettera b), è soggetto al momento del suo ingresso nella Comunità a uno dei regimi previsti dall'articolo 33 bis, paragrafo 1, lettere b) o c), l'importazione del bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene esce da tali regimi».

12. Secondo l'articolo 10, paragrafo 3, 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, di tale direttiva, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi.

13. L'articolo 16 della sesta direttiva stabilisce le condizioni e le modalità in base alle quali gli Stati membri possono prevedere esenzioni particolari connesse con il traffico internazionale di merci.

B – *Il diritto olandese*

14. L'articolo 1, lettera d), della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (*Wet op de omzetbelasting*) del 28 giugno 1968, nella versione applicabile alla controversia del procedimento principale (7), prevede la percezione di un'imposta sulle importazioni di merci, denominata «imposta sulla cifra d'affari».

15. L'articolo 18, paragrafo 1, lettera c), di detta legge dispone che per «importazione di merci» si intende il termine di un regime doganale nei Paesi Bassi o lo svincolo di merci da un regime doganale nei Paesi Bassi. Ai sensi del paragrafo 3 di detto articolo, non costituisce importazione l'entrata di merci nei Paesi Bassi ai sensi del paragrafo 1, lettere a) e b), alle quali si applica un regime doganale o che, dopo la loro entrata nei Paesi Bassi, sono vincolate ad un regime

doganale. Né tantomeno è considerato equivalente ad un'importazione il termine, nei Paesi Bassi, di un regime doganale quando esso è seguito dall'applicazione di un altro regime doganale.

### III – Procedimento principale, questioni pregiudiziali e procedimento dinanzi alla Corte

16. Il 26 ottobre 2005, X BV (in prosieguo: la «X») ha effettuato una dichiarazione elettronica di vincolo di un motore diesel (in prosieguo: il «motore») al regime doganale di transito comunitario esterno (8). In tale dichiarazione, la D BV (in prosieguo: la «D») era indicata come destinataria del motore. La data ultima entro la quale il motore doveva essere presentato all'ufficio doganale era fissata al 28 ottobre 2005.

17. Un rappresentante della D ha presentato il motore a detto ufficio doganale il 14 novembre 2005 (9), vale a dire 17 giorni dopo la scadenza del termine. Egli ha effettuato, a nome della D, una dichiarazione di vincolo del motore ad un altro regime doganale, vale a dire il regime doganale di perfezionamento attivo. Non si è a conoscenza della causa del superamento del termine (10).

18. L'ufficio doganale di destinazione ha constatato che il regime doganale di transito comunitario esterno non era terminato correttamente. L'ispettore, che è l'autorità doganale competente dell'ufficio di partenza, ha successivamente comunicato alla X che tale ufficio non aveva ricevuto la copia dell'invio o la ricevuta elettronica necessaria della dichiarazione di vincolo a detto regime. Egli ha dato alla X la possibilità di dimostrare che era stata invece posta fine in maniera regolare al regime doganale. La X non ha fatto valere nuove circostanze a titolo di chiarimento.

19. L'ispettore ha concluso che il motore non era stato presentato all'ufficio doganale di destinazione conformemente alle disposizioni legislative e che, per tale motivo, era stato sottratto al controllo doganale ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1, del codice doganale. Su tale base, l'ispettore ha richiesto alla X il pagamento dei dazi doganali e dell'imposta sulla cifra d'affari per il motore e ha rigettato la richiesta di rimborso presentata dalla X. L'ispettore ha confermato tale decisione anche in seguito ad un reclamo relativo ad essa.

20. La X ha proposto ricorso contro la decisione dell'ispettore davanti al Rechtbank Haarlem. Quest'ultimo ha statuito che il semplice superamento del termine non poteva innescare l'applicabilità dell'articolo 203 del codice doganale e, sulla base dell'articolo 204 di detto codice, il Rechtbank Haarlem ha ritenuto che sussistessero le condizioni previste dall'articolo 859 del regolamento di applicazione. Di conseguenza, tale tribunale ha dichiarato fondato il ricorso e ha invitato l'ispettore a rimborsare gli importi dei dazi doganali e dell'imposta sulla cifra d'affari che erano stati pagati. Allora l'ispettore, senza successo, ha proposto appello nei confronti di tale sentenza davanti al Gerechtshof te Amsterdam. Infine, il Ministero delle Finanze ha proposto ricorso davanti allo Hoge Raad der Nederlanden, che il 12 ottobre 2012 ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) a) Se gli articoli 203 e 204 del [codice doganale], in combinato disposto con l'articolo 859 – segnatamente il paragrafo 2, lettera c) – del regolamento di applicazione, debbano essere interpretati nel senso che il (mero) superamento del termine di transito, stabilito ai sensi dell'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento di applicazione, non fa sorgere un'obbligazione doganale a causa di una sottrazione al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203 del [codice doganale], bensì un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del [codice doganale].

b) Se ai fini di una risposta affermativa alla prima questione, lettera a), sia richiesto che gli interessati forniscano alle autorità doganali informazioni relative alle cause del superamento del termine, o per lo meno dichiarino a dette autorità dove si sono trovate le merci nel periodo trascorso tra il termine stabilito ai sensi dell'articolo 356 del [regolamento di applicazione] ed il

momento della presentazione effettiva all'ufficio doganale di destinazione.

2) Se la [sesta direttiva] e, segnatamente, il suo articolo 7 debbano interpretarsi nel senso che l'IVA diviene esigibile qualora un'obbligazione doganale sorga esclusivamente in forza dell'articolo 204 del [codice doganale]».

21. Sono state depositate osservazioni scritte da parte della X, dei governi dei Paesi Bassi, ceco (il quale ha limitato le sue osservazioni alla prima questione) ed ellenico nonché della Commissione europea. Il governo dei Paesi Bassi e la Commissione erano rappresentati all'udienza che si è tenuta il 6 novembre 2013.

#### IV – **Analisi**

*A – La disposizione che disciplina il sorgere dell'obbligazione doganale in caso di superamento del termine applicabile al regime di transito esterno*

1. Osservazioni preliminari

22. In relazione alla prima parte della prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio, in sostanza, vuole sapere se il superamento del termine di transito applicabile nell'ambito del regime doganale di transito comunitario esterno comporti un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale oppure ai sensi dell'articolo 204 del medesimo codice.

23. Il governo dei Paesi Bassi è dell'avviso che un'obbligazione doganale all'importazione sorge ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale a causa di una sottrazione al controllo doganale, quando la merce vincolata al regime doganale di transito comunitario esterno non viene presentata all'ufficio di destinazione entro il termine di transito, a meno che, in conformità con l'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione, l'obbligato principale dimostri che il superamento del termine non è imputabile né a se stesso né al trasportatore. Il governo dei Paesi Bassi ritiene dunque che l'articolo 204 del codice doganale non sia da prendere in considerazione.

24. Al contrario, le altre parti ritengono che sia l'articolo 204 del codice doganale a doversi applicare. La Commissione precisa che, nel caso di merci non comunitarie, il mancato rispetto dell'obbligo di presentare tali merci all'ufficio di destinazione entro il termine previsto fa sorgere un'obbligazione doganale, in relazione a dette merci, ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale, salvo che tale inosservanza non abbia «avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato», in applicazione delle condizioni stabilite dall'articolo 859, paragrafo 2, lettera a), del regolamento di applicazione. Il governo ceco aggiunge che tuttavia l'articolo 203 di tale regolamento si applica a condizione che siano accertate circostanze che dimostrino che la merce è stata trattata in modo da impedire che l'ufficio doganale di destinazione procedesse al suo controllo in maniera adeguata.

25. Per le ragioni che esporrò, ritengo che sia l'articolo 204 del codice doganale a doversi applicare al caso di specie.

26. Ricordo, anzitutto, che un'obbligazione doganale all'importazione può sorgere tanto come conseguenza di un'applicazione corretta delle modalità del regime doganale interessato quanto come risultato di un'irregolarità. La causa in questione rientra nella seconda ipotesi. Infatti, il diritto doganale dell'Unione è basato sul principio implicito in base al quale l'introduzione di merce sul territorio doganale dell'Unione genera un'obbligazione oggettiva di pagare dazi doganali, fatta salva l'applicazione di un regime sospensivo. Perciò un'obbligazione doganale può essere il risultato di un'importazione tanto regolare quanto irregolare nei limiti in cui le merci non siano esentate temporaneamente o definitivamente (11).

27. Tuttavia, come la Corte ha precisato nella sentenza *Döhler Neuenkirchen* (12), «la nascita di un'obbligazione doganale (...) non ha carattere sanzionatorio, bensì deve essere considerata la conseguenza del fatto che non sussistono le condizioni richieste ai fini dell'ottenimento del vantaggio derivante dall'applicazione del regime del perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione. Infatti, tale regime implica la concessione di un vantaggio condizionato che non può essere concesso se le relative condizioni non sono rispettate, il che rende inapplicabile la sospensione e giustifica, di conseguenza, l'imposizione dei dazi doganali». Aggiungerei che tanto il regime di transito esterno quanto il regime di perfezionamento attivo sono sistemi di sospensione dei dazi doganali che costituiscono misure eccezionali destinate ad agevolare lo svolgimento di talune attività economiche (13).

2. Il transito esterno: tre fattispecie

28. È opportuno considerare tre fattispecie che possono verificarsi nell'ambito del transito esterno. Tale contesto di fondo permette di comprendere meglio le implicazioni relative alla prima questione del giudice del rinvio.

29. Un primo caso da considerare è quello in cui il regime di transito esterno si svolge in perfetta conformità con il diritto dell'Unione, segnatamente quando la merce viene presentata all'ufficio di destinazione entro il termine stabilito. Il regime di transito esterno termina e il regime è successivamente appurato. In tal caso, non sorge alcuna obbligazione doganale.

30. Un secondo caso è quello in cui il regime di transito esterno si svolge correttamente, salvo il fatto che la merce viene presentata all'ufficio di destinazione fuori termine. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione, qualora sia dimostrato che «il mancato rispetto del termine sia dovuto a circostanze eccezionali 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» (14). Se ciò avviene, il regime di transito esterno termina così normalmente, tale regime è successivamente appurato e non sorge nessuna obbligazione doganale.

31. Un terzo caso è quello in cui il termine posto per il regime di transito esterno non viene rispettato, peraltro senza che un valido chiarimento venga fornito all'ufficio di destinazione. Detto altrimenti, il mancato rispetto del termine è imputabile al trasportatore o all'obbligato principale. In tal caso, le condizioni stabilite per l'applicazione del regime di transito esterno non sono pertanto state osservate e l'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione non può essere invocato, di modo che il regime di transito esterno non è terminato normalmente e tale regime non può essere appurato.

32. Nel caso della seconda ipotesi, l'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione stabilisce un determinato numero di condizioni. In primo luogo, è chiaro che è l'obbligato principale (15) il responsabile finale della fornitura dei chiarimenti richiesti, ove necessario. In secondo luogo, e in ogni caso, è necessario che il mancato rispetto del termine per la presentazione delle merci

all'ufficio di destinazione sia dovuto a circostanze «non imputabili al trasportatore o all'obligato principale», vale a dire si deve trattare di eventi al di fuori del controllo del trasportatore o dell'obligato principale.

33. Il Manuale sul Transito, elaborato dalla Commissione, fornisce esempi utili in materia di prova (16). Tali esempi sono tutti relativi a situazioni specifiche e, in generale, di breve durata. Nella maggior parte dei casi si tratta di ore, o anche di qualche giorno. Nel procedimento principale ricade sul tribunale nazionale il compito di verificare se l'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione si debba applicare ma, alla luce della durata dello sfioramento del termine e se è dimostrato che non sono stati forniti chiarimenti validi, ritengo che l'applicazione di detto articolo debba essere esclusa (17).

34. È nell'ambito del terzo caso che si pone la questione se sia l'«inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione (...) dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata» che fa sorgere un'obbligazione doganale all'importazione ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, o se occorra applicare l'articolo 203, paragrafo 1, di detto codice, che riguarda «[la] sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione».

– Sui rapporti tra gli articoli 203 e 204 del codice doganale

35. La prima questione pregiudiziale solleva, in sostanza, la questione della delimitazione dei rispettivi campi di applicazione degli articoli 203 e 204 del codice doganale, ai fini della determinazione del fondamento normativo dell'obbligazione doganale nel caso di specie. Il governo dei Paesi Bassi sostiene che l'ubicazione sconosciuta delle merci per 17 giorni costituisce una sottrazione, di modo che sarebbe applicabile l'articolo 203 del codice doganale.

36. A prima vista, non è facile delimitare i rispettivi campi di applicazione di questi due articoli. L'apporto della giurisprudenza della Corte è stato decisivo(18). Infatti, la Corte ha sottolineato che gli articoli 203 e 204 del codice doganale hanno campi di applicazione distinti: il primo concerne i comportamenti che comportano la «sottrazione» delle merci al controllo doganale; il secondo, invece, ha per oggetto «l'inosservanza degli obblighi e delle condizioni» dei diversi regimi doganali (19).

37. Per determinare quale fra i due articoli sia quello in base al quale 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. Soltanto se la soluzione di tale questione è negativa si possono applicare le disposizioni dell'articolo 204 del codice doganale (20).

38. Nel caso, più in particolare, della nozione di sottrazione al controllo doganale stabilita dall'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 controllo doganale e di effettuare i controlli previsti dalla regolamentazione doganale (21).

39. Nelle pronunce della Corte che hanno interpretato la nozione di sottrazione al controllo doganale, il furto delle merci dichiarate ai sensi di un regime sospensivo, come il deposito, il transito o la custodia temporanea, costituisce una categoria piuttosto importante (22). In tal caso, la Corte sembra partire dal postulato secondo il quale, a causa del furto, la merce entra nel circuito economico dell'Unione (23). L'obbligazione doganale sorge così in ragione della sottrazione al controllo doganale in conformità con l'articolo 203 del codice doganale.

40. La nozione di sottrazione, che non viene definita dalla legge, è ampia. La Corte ha così confermato la sua applicabilità ad altri casi, come il ritiro non autorizzato del deposito, la scorretta indicazione in una dichiarazione o ancora, nell'ambito del transito esterno, il fatto che la merce non sia stata in alcun modo presentata all'ufficio di destinazione (24).

41. È opportuno rilevare che, se non erro, la Corte non ha avuto occasione di pronunciarsi su un caso in cui, nell'ambito del regime di transito esterno, il superamento del termine di presentazione all'ufficio di destinazione – per quanto tale presentazione abbia poi avuto luogo – abbia, per sé solo, comportato l'applicazione dell'articolo 203 del codice doganale.

42. Come ho appena ricordato, la nozione di sottrazione è considerata in senso ampio, conformemente alla giurisprudenza della Corte (25). Così, nel caso in cui l'ubicazione della merce collocata sotto il regime di trasporto esterno resti sconosciuta per più di due settimane, l'impossibilità di accesso non è meramente «momentanea».

43. Tuttavia, a mio avviso, è l'integrazione presunta della merce importata nel circuito economico dell'Unione che, secondo la giurisprudenza della Corte, giustifica l'applicazione dell'articolo 203 del codice doganale, segnatamente in caso di sparizione della merce per furto o di mancato rispetto delle norme sostanziali di diritto doganale che comportano un rischio di integrazione. Si tratta dunque di casi distinti da quelli espressamente previsti dagli articoli 204 del codice doganale e 859 del regolamento di applicazione.

44. Inoltre, il regime di transito esterno non richiede che l'ubicazione esatta della merce nel corso del trasporto sia conosciuta dalle autorità doganali o dall'obbligato principale. Ciò risulta implicitamente dalla formulazione dell'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione. Ciò che si richiede è la presentazione della merce all'ufficio di destinazione alla data stabilita e che i sigilli siano intatti. Inoltre, l'obbligato principale o il trasportatore deve essere in grado di comunicare, ove necessario, con la persona incaricata del trasporto, come l'autista del camion. La giurisprudenza della Corte relativa alla sottrazione al controllo doganale non può quindi essere interpretata in un senso incompatibile con la realtà concreta del transito esterno.

45. Così, nel caso in cui la merce sia stata presentata tardivamente all'ufficio di destinazione, sembra essere opportuna l'applicazione dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale. Infatti, la presentazione tardiva costituisce un esempio di «inadempienza di uno degli obblighi che derivano per una merce soggetta a dazi all'importazione (...) dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata», la quale costituisce un'ipotesi di applicazione di detto articolo. Tale posizione è corroborata dal fatto che la presentazione tardiva è una delle ragioni espressamente previste dall'articolo 859 del regolamento di applicazione. Ai sensi di quest'ultimo articolo, tale presentazione tardiva è scusabile a condizione che siano rispettate le rigorose condizioni enunciate.

46. A questo riguardo osservo che, dal momento che il superamento del termine è espressamente previsto dall'articolo 859 del regolamento di applicazione, il quale si applica esclusivamente ai casi considerati dall'articolo 204 del codice doganale, tale disposizione prevista dal legislatore sarebbe inoperante se il superamento del termine di presentazione dovesse

rientrare nella nozione di sottrazione considerata dall'articolo 203 del codice doganale. Così, è alla luce dell'articolo 204 del codice doganale che è necessario analizzare il sorgere dell'obbligazione doganale nel caso di specie.

47. Di conseguenza, propongo alla Corte di rispondere alla prima questione, lettera a), che gli articoli 203 e 204 del codice doganale, in combinato disposto con l'articolo 859, in particolare punto 2, lettera c), del regolamento di applicazione, devono essere interpretati nel senso che il mero superamento del termine di transito, stabilito in conformità all'articolo 356, paragrafo 1, del regolamento di applicazione, non comporta un'obbligazione doganale per sottrazione al controllo doganale ai sensi dell'articolo 203 del codice doganale, bensì un'obbligazione doganale avente come fondamento l'articolo 204 del codice doganale.

#### *B – L'obbligo di fornire informazioni relative al superamento del termine*

48. Con la seconda parte della prima questione pregiudiziale, il giudice di rinvio vuole sapere se, per poter concludere che un superamento del termine genera un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale, è necessario che gli interessati forniscano informazioni sulle cause del superamento del termine o sull'ubicazione delle merci nel corso del periodo controverso.

49. La Commissione precisa che l'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione dovrebbe essere interpretato nel senso che la persona che presenta le merci all'ufficio di destinazione dopo la scadenza del termine fissato dall'ufficio di partenza deve debitamente giustificare – con piena soddisfazione dell'ufficio doganale di destinazione – le circostanze che hanno comportato il mancato rispetto del termine.

50. Evidentemente, colui che invoca l'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione deve debitamente giustificare la sussistenza delle condizioni di applicazione della stessa. In caso contrario, le autorità doganali non avrebbero alcun interesse giuridico ad essere informate sui movimenti precisi della merce, ma potrebbero constatare il sorgere di un'obbligazione doganale in applicazione dell'articolo 204 del codice e determinare l'importo dei dazi doganali dovuti dall'obbligato principale.

51. Propongo perciò alla Corte di rispondere alla prima questione, lettera b), nel senso che, per poter invocare l'eccezione prevista dall'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione, gli interessati devono fornire alle autorità doganali tutte le informazioni atte a dimostrare la sussistenza delle condizioni richieste.

#### *C – Il nesso tra l'obbligazione doganale sorta sulla base dell'articolo 204 del codice doganale e l'IVA*

##### *1. Osservazioni preliminari*

52. Con la seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio, in sostanza, vuole sapere se l'IVA all'importazione sia dovuta nel caso in cui un'obbligazione doganale sia sorta esclusivamente ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale. La questione economica sottostante verte sul fatto che l'aliquota IVA è spesso sensibilmente superiore all'aliquota dei dazi doganali applicabili.

53. Nelle mie conclusioni nella causa Eurogate Distribution, ho brevemente affrontato la questione del nesso tra i dazi doganali e l'imposizione a titolo di IVA (26). Infatti, è opportuno osservare che nell'ambito dell'articolo 204 del codice doganale è perfettamente possibile che un'obbligazione doganale sorga anche se le merci in questione sono uscite dall'Unione o non sono mai entrate nel circuito economico dell'Unione (27).

54. Nella causa in esame, il governo dei Paesi Bassi è dell'avviso che, se la Corte concludesse per il sorgere dell'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale, l'IVA sarebbe dovuta, dal momento che ritiene che «l'importazione» considerata dall'articolo 204 del codice doganale, la quale fa sorgere un'obbligazione doganale, corrisponda «all'importazione di beni» considerata dall'articolo 7, paragrafo 2, della sesta direttiva. Il momento in cui le merci vengono svincolate dal regime doganale coinciderebbe con quello del sorgere dell'obbligazione doganale (28). Nello stesso ordine d'idee, anche il governo ellenico ritiene che l'obbligazione doganale e l'IVA siano connesse (29).

55. La Commissione sostiene invece che, nel procedimento principale, se l'invalidazione della dichiarazione di perfezionamento attivo relativa al motore interessato ha comportato lo svincolo della merce dal regime di custodia temporanea, l'IVA sarà dovuta poiché il motore non è più sottoposto ad uno dei regimi considerati dall'articolo 16 della sesta direttiva. Fintanto che la merce rimane sotto detto regime, e indipendentemente dal sorgere di un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, l'IVA non è esigibile. A suo avviso, l'IVA all'importazione non è automaticamente esigibile quando un'obbligazione doganale sorge esclusivamente sulla base dell'articolo 204 del codice doganale.

## 2. Il nesso tra l'obbligazione doganale e l'IVA

56. È opportuno analizzare innanzitutto il nesso tra l'obbligazione doganale e l'IVA alla luce delle disposizioni della sesta direttiva.

57. Anzitutto, osservo che il fatto che un'obbligazione doganale sorta ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale costituisca un'obbligazione doganale «all'importazione», contrariamente a quanto sostiene il governo dei Paesi Bassi, non implica l'esigibilità dell'IVA all'importazione ai sensi della sesta direttiva. Infatti, il codice doganale riconosce due forme di obbligazioni doganali, quelle all'importazione e quelle all'esportazione (30). A mio avviso, tale aspetto puramente terminologico non dovrebbe avere alcuna incidenza sulla valutazione, in diritto, del nesso potenzialmente esistente tra l'articolo 204 del codice doganale e gli articoli 7 e 10 della sesta direttiva.

58. Nella sua versione iniziale datata 1977, l'articolo 10, paragrafo 3, secondo comma, della direttiva 77/388 era così formulato (il corsivo è mio):

«Quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, a prelievi agricoli o a tasse di effetto equivalente, instaurati nel quadro di una politica comune, *il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta possono essere assimilati dagli Stati membri ai termini stabiliti per questi diritti comunitari*».

59. Per contro, nella versione risultante dalla direttiva 91/680/CEE (31), applicabile al caso di specie, l'articolo 10, paragrafo 3, terzo comma, della direttiva 77/388 dispone (il corsivo è mio) (32):

«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*

».

60. Ritengo pertanto che l'opzione concessa agli Stati membri nella versione originale della sesta direttiva sia stata sostituita con una disposizione vincolante nella direttiva 91/680, nonostante i lavori preparatori non forniscano alcun chiarimento a questo riguardo. Si tratta di una distinzione importante che bisogna tenere a mente nell'analizzare la relativa giurisprudenza (33). Infatti, non sembra possibile applicare la giurisprudenza che interpreta la versione originaria alle situazioni disciplinate dalla modifica risultante dalla direttiva 91/680, che si applica al caso di specie (34).

### 3. Il caso in questione

61. Nella causa in esame, è opportuno seguire l'analisi proposta dalla Corte nella causa sfociata nella sentenza *Profitube* (35).

62. Occorre innanzitutto ricordare che, ai sensi dell'articolo 2 della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

63. Occorre verificare, anzitutto, se merci quali quelle di cui trattasi nel procedimento principale siano state oggetto di importazione ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva.

64. Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, è considerata «importazione di un bene» l'entrata nella Comunità di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli 23 CE e 24 CE (36). Quanto all'articolo 7, paragrafo 3, della sesta direttiva, esso precisa che, se un siffatto bene 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), della medesima direttiva, la sua importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene stesso è svincolato da tali regimi.

65. Nel caso di specie, la merce interessata, di provenienza da un paese terzo, è stata vincolata al regime di transito esterno di uno Stato membro, poi a quello di perfezionamento attivo sotto forma del sistema di sospensione, prima di essere definitivamente riesportata.

66. In tal modo, la merce è stata vincolata, fin dal suo ingresso nella Comunità, al regime di transito esterno, poi al regime di perfezionamento attivo, considerati rispettivamente dagli articoli 7, paragrafo 3, primo comma, e 16, paragrafo 1, parte B, lettera c), della sesta direttiva. Poiché la merce in questione non era ancora stata svincolata da tali regimi alla data della riesportazione, anche se era stata materialmente introdotta nel territorio dell'Unione, essa non può essere considerata come oggetto di un'«importazione» ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva (37). Allo stesso modo, l'inosservanza di una delle obbligazioni che comportano il ricorso al regime di transito esterno non vale come «importazione» ai sensi di tale disposizione, nonostante il fatto che tale inosservanza sia in grado di far sorgere un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale.

67. A tal riguardo, il fatto che dette merci abbiano cambiato regime doganale non è tale da conferire la natura di merci importate, dal momento che i due regimi doganali in questione sono previsti dall'articolo 7, paragrafo 3, della sesta direttiva (38).

68. Di conseguenza, visto il vincolo delle merci in questione ai regimi doganali sospensivi e, pertanto, l'assenza d'importazione alla data dei fatti della controversia in questione, tale merce non era sottoposta all'IVA ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva.

69. Tale interpretazione è conforme alla precedente giurisprudenza della Corte relativa all'importazione e alla conseguente applicazione dell'IVA.

70. Ricordo che l'IVA non era dovuta nella causa Dansk Transport og Logistik (39). In tale causa, si trattava dell'introduzione di sigarette nel territorio doganale dell'Unione, ma tali sigarette erano state immediatamente trattenute dalle autorità e poi da esse distrutte. Le sigarette non erano dunque entrate nel circuito economico dell'Unione, e non aveva avuto luogo un'importazione ai sensi della sesta direttiva.

71. L'IVA non era dovuta neanche nella causa British American Tobacco e Newman Shipping (40). Orbene, è necessario sottolineare che tale causa riguardava merci già presenti in un deposito fiscale. Perciò la questione posta in tale causa era relativa al punto 1, concernente la cessione a titolo oneroso, e non all'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva, il quale ha per oggetto la definizione della nozione di importazione, in questione nella causa in esame.

72. Un altro caso è stato considerato nella causa Harry Winston (41), vale a dire il caso di un'importazione seguita da un furto commesso in un deposito doganale. In tale causa, le merci collocate sotto il regime di deposito doganale sono state svincolate da tale regime a causa di un furto. Uno svincolo dal regime doganale di questo genere costituisce un fatto che genera l'obbligazione dell'IVA, poiché in tale ipotesi l'introduzione nel circuito economico dell'Unione è presunta.

73. Terminerò affrontando la legislazione olandese in questione nella causa di cui si tratta. Osservo che, ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, del 28 giugno 1968, nella versione applicabile nel procedimento principale, per «importazione di merci» si intende non solo l'entrata nei Paesi Bassi di merci differenti di provenienza da un paese terzo [vedi lettere a) e b)], ma anche «il termine di un regime doganale nei Paesi Bassi o lo svincolo di merci da un regime doganale nei Paesi Bassi» [vedi lettera c)]. Il legislatore ha pertanto espressamente integrato la lista degli eventi che innescano l'IVA con il caso previsto dalla lettera c). Tale scelta, possibile ai sensi della sesta direttiva nella sua versione originaria e che si impone in seguito alla modifica effettuata dalla direttive 91/680, mi sembra conforme ai requisiti dell'attuale legislazione dell'Unione, come interpretata dalla Corte.

74. Propongo pertanto alla Corte di rispondere alla seconda questione che la sesta direttiva, in particolare il suo articolo 7, paragrafo 3, primo comma, deve essere interpretata nel senso che l'IVA all'importazione non è dovuta se le merci non vengono svincolate dal regime doganale, anche nel caso in cui sia sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale a causa dell'inadempienza di uno degli obblighi che derivano dall'utilizzazione del regime doganale cui le merci sono state vincolate.

## V – Conclusione

75. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dallo Hoge Raad der Nederlanden nei termini seguenti:

1) Gli articoli 203 e 204 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato, da ultimo, dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005, in combinato disposto con l'articolo 859, punto 2, lettera c), 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, da ultimo, dal regolamento (CE) n. 2286/2003 della Commissione, del 18 dicembre 2003, devono essere interpretati nel senso che il mero superamento del termine di transito,

stabilito ai sensi dell'articolo 356, paragrafo 1, di detto regolamento n. 2454/93, non comporta un'obbligazione doganale per sottrazione al controllo doganale ai sensi dell'articolo 203 di tale regolamento n. 2913/92, bensì un'obbligazione doganale avente come fondamento l'articolo 204 del medesimo regolamento. Per poter invocare l'eccezione prevista dall'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93, gli interessati devono fornire alle autorità doganali tutte le informazioni atte a dimostrare la sussistenza delle condizioni richieste.

2) La sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004, in particolare il suo articolo 7, paragrafo 3, primo comma, deve essere interpretata nel senso che l'imposta sul valore aggiunto sull'importazione non è dovuta se le merci non vengono svincolate dal regime doganale cui sono state vincolate, anche nel caso in cui sia sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 648/2005, a causa dell'inadempienza di uno degli obblighi che derivano dall'utilizzazione di detto regime doganale.

1 – Lingua originale: il francese.

2 – Regolamento del Consiglio del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1), come modificato, da ultimo, dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005 (GU L 117, pag.13; in prosieguo: il «codice doganale»). Il codice doganale è stato abrogato dal regolamento (CE) n. 458/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, che istituisce il codice doganale comunitario (codice doganale aggiornato) (GU L 145, pag. 1), alcune disposizioni del quale sono entrate in vigore il 24 giugno 2008, mentre le altre il 24 giugno 2013. Tenuto conto della data dei fatti oggetto del procedimento principale, quest'ultimo rimane disciplinato dalle norme del codice doganale.

3 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. 2286/2003 della Commissione, del 18 dicembre 2003 (GU L 343, pag. 1; in prosieguo il «regolamento di applicazione»).

4 – Nel procedimento principale, la merce in questione è un motore diesel, entrato nell'Unione per poi lasciarla, qualche mese più tardi, dopo essere stato montato in una nave.

5 – Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, 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 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004 (GU L 168, pag. 35; in prosieguo: la «sesta direttiva IVA»). Tale direttiva è stata abrogata dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1). Tuttavia, tenuto conto della data dei fatti oggetto del procedimento principale, quest'ultimo rimane disciplinato dalla sesta direttiva IVA.

6 – Gli articoli 9 e 10 del Trattato CEE sono successivamente diventati articoli 23 CE e 24 CE, poi articoli 28 TFUE e 29 TFUE.

7 – *Staatsblad* 1968, n. 329.

8 – Secondo la decisione di rinvio, la X ha lo status di speditore autorizzato ai sensi dell'articolo 398 del regolamento di applicazione, circostanza che le ha consentito di procedere alla dichiarazione elettronica.

9 – Secondo la decisione di rinvio, la D non ha lo status di destinatario autorizzato ai sensi dell'articolo 406, paragrafo 1, del regolamento di applicazione. Ne consegue, ai sensi della stessa disposizione, che la D non è dispensata dall'obbligo di presentare all'ufficio di destinazione la merce e le copie nn. 4 e 5 della dichiarazione di transito.

10 – È opportuno precisare che, ad avviso della X, l'impresa Z ha ricevuto il motore e l'ha montato all'interno di una nave, conformemente allo scopo prefissato dalle parti. Il 19 gennaio 2006, la X ha effettuato una dichiarazione di riesportazione e la nave con il motore montato ha lasciato l'Unione da Anversa (Belgio).

11 – Sui rapporti tra gli articoli 204 e 205 del codice doganale, v. paragrafi 75 e 76 delle conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 3 marzo 2005, Papsimedov e a. (C?195/03, Racc. pag. I?1667).

12 – Sentenza del 6 settembre 2012 (C?262/10, punto 43).

13 – V., in tal senso, sentenza Döhler Neuenkirchen cit., punto 40.

14 – Il corsivo è mio.

15 – L'obbligato principale, spesso un commissario o uno spedizioniere doganale, è il soggetto responsabile del regolare svolgimento della procedura e risponde di ogni obbligazione derivante da qualsiasi infrazione o irregolarità commessa in relazione alla procedura stessa.

16 – Secondo tale Manuale, i documenti che seguono possono essere forniti, a titolo di prova, per attestare circostanze relative all'articolo 356, paragrafo 3, del regolamento di applicazione: ricevuta rilasciata dalla polizia (in caso di incidente, di furto etc.); ricevuta rilasciata dai servizi sanitari (per assistenza medica etc.); ricevuta di un'officina (per la riparazione di un veicolo), e qualunque tipo di prova del fatto che un ritardo sia dovuto a scioperi o ad altre circostanze impreviste. V. versione consolidata del 2010 di detto Manuale, parte IV, capitolo 4, punto 5, intitolato «Presentazione dopo la scadenza del termine stabilito» (il documento può essere consultato su internet al seguente indirizzo:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs/procedural\\_aspects/transit/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm)).

17 – Inoltre, ai sensi del Manuale sul Transito, «[s]e durante il trasporto delle merci si verificano eventi, il vettore deve immediatamente informarne l'ufficio doganale competente più vicino» (v. parte IV, capitolo 3, punto 3.1, intitolato «Formalità da espletare nel caso di eventi che si verificano durante il trasporto»).

18 – V. nota 11 delle presenti conclusioni. Osservo che, nel regolamento (CE) 450/2008, la distinzione tra gli articoli 203 e 204 del codice doganale sembra essere stata eliminata a fini di semplificazione, perché da esso in poi le disposizioni corrispondenti si trovano riunite in un solo articolo, vale a dire l'articolo 46 di tale regolamento. Inoltre, in luogo delle espressioni «sottrazione», «inadempienza» o «inosservanza» di cui agli articoli 203 e 204 del codice doganale, il nuovo articolo 46 considera esclusivamente l'«inosservanza».

19 – V. sentenza dell'11 luglio 2013, Harry Winston (C?273/12, punto 27).

20 – V. sentenze del 12 febbraio 2004, Hamman International (C?337/01, Racc. pag. I?1791,

punto 30), e Harry Winston, cit., punto 28.

21 – V. sentenze dell'11 luglio 2002, *Liberexim* (C?371/99, Racc. pag. I?6227, punto 55 e giurisprudenza citata); del 29 aprile 2004, *British American Tobacco* (C?222/01, Racc. pag. I?4683, punto 47 e giurisprudenza citata); del 20 gennaio 2005, *Honeywell Aerospace* (C?300/03, Racc. pag. I?689, punto 19), nonché Harry Winston, cit., punto 29.

22 – Per quanto riguarda l'articolo 203 del codice doganale e il caso della sparizione di merci (ivi compreso il furto), v. sentenze del 1° febbraio 2001, *D. Wandel* (C?66/99, Racc. pag. I?873, punti dal 46 al 48 e 50); *Honeywell Aerospace*, cit., punti 12 e da 18 a 20; del 15 settembre 2005, *United Antwerp Maritime Agencies e Seaport Terminals* (C?140/04, Racc. pag. I?8245, punto 15), nonché Harry Winston, cit., punti 14 e 30.

23 – V. sentenze del 5 ottobre 1983, *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta* (186/82 e 187/82, Racc. pag. 2951); *United Antwerp Maritime Agencies e Seaport Terminals*, cit., punto 31, nonché Harry Winston cit., punto 31.

24 – V. giurisprudenza citata alla nota 22 delle presenti conclusioni.

25 – V. giurisprudenza citata alla nota 21 delle presenti conclusioni.

26 – V. paragrafo 45 delle mie conclusioni nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 6 settembre 2012 (C?28/11).

27 – *Ibidem*, paragrafo 48.

28 – A questo riguardo, il governo dei Paesi Bassi si riferisce al punto 44 della citata sentenza *Liberexim*.

29 – Il governo ceco non si pronuncia su tale questione.

30 – V. articolo 4, punti 10 e 11, del codice doganale.

31 – Direttiva del Consiglio del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1).

32 – È opportuno rilevare che il tenore dell'articolo 10, paragrafo 3, terzo comma, della sesta direttiva è stato ripreso, con adattamenti minori di ordine linguistico, nell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112.

33 – Per quanto riguarda il nesso tra i dazi doganali e l'IVA nella versione originaria della sesta direttiva, v. paragrafi 18 e 19 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 6 dicembre 1990, *Witzemann* (C?343/89, Racc. pag. I?4477).

34 – A tale riguardo, rilevo che il punto 41 della sentenza *Harry Winston*, cit., precisa che la sesta direttiva «autorizza» gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione con i medesimi aspetti dei dazi doganali. È vero che la sesta direttiva nella sua versione originaria autorizzava tale collegamento, ma, a partire dalla modifica effettuata dalla direttiva 91/860, sarebbe più corretto, a mio avviso, utilizzare un'espressione come «obbliga».

35 – Sentenza dell'8 novembre 2012 (C?165/11, punti 40 e segg.).

36 – Dall'articolo 24 CE (diventato articolo 29 TFUE) risulta che «[s]ono considerati in libera

pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un rimborso totale o parziale di tali dazi e tasse».

37 – In tal senso, v. sentenze del 9 febbraio 2006, Commissione/Regno Unito (C?305/03, Racc. pag. I?1213, punto 41), e Profitube cit., punto 46.

38 – In tal senso, v. sentenza Profitube, cit., punto 47.

39 – Sentenza del 29 aprile 2010 (C?230/08, Racc. pag. I?3799).

40 – Sentenza del 14 luglio 2005 (C?435/03, Racc. pag. I?7077).

41 – Cit.