Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
NIILO JÄÄSKINEN
presentate l'8 marzo 2012 [1]

Causa C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
contro
Hauptzollamt Oldenburg

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Germania)]

«Codice doganale comunitario — Regime del perfezionamento attivo — Sistema della sospensione — Regolamento (CEE) n. 2913/92 — Articolo 204 — Nascita di un'obbligazione doganale all'importazione per l'inadempimento di un obbligo — Mancata presentazione del conto di appuramento entro i termini prescritti»

I – Introduzione

1. Il regime del perfezionamento attivo, previsto dal codice doganale [2], consente a fabbricanti comunitari di trasformare nel territorio della Comunità europea merci non comunitarie, destinate ad essere riesportate al di fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori, senza che tali merci vengano assoggettate a dazi all'importazione.

2. L'utilizzo di tale regime doganale economico sospensivo necessita di un'autorizzazione il cui rilascio è subordinato alle condizioni previste dal codice doganale [3]. In particolari le autorità doganali fissano il termine (in prosieguo: il «termine per l'appuramento») entro il quale i prodotti trasformati (in prosieguo: i «prodotti compensatori») debbono essere stati riesportati o debbono aver ricevuto un'altra destinazione doganale. Questa nuova destinazione doganale ammessa vale come appuramento del regime del perfezionamento attivo [4].

3. Talune indicazioni relative allo svolgimento del regime del perfezionamento attivo debbono essere comunicate alle autorità doganali entro 30 giorni dallo scadere del termine per l'appuramento (in prosieguo: il «conto di appuramento»).

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005 (GU L 117, pag. 13; in prosieguo: il «codice doganale»). Il codice doganale è stato abrogato dal regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale aggiornato»), alcune disposizioni del quale sono entrate in vigore fin dal 24 giugno 2008. Tenuto conto della data dei fatti di cui alla causa principale, questa resta disciplinata dalle regole enunciate nel codice doganale. Ritornerò successivamente sulla questione se la soluzione proposta nelle presenti conclusioni valga anche sotto il regime del codice doganale aggiornato.

3 — V. articoli 84, paragrafo 1, 85 e 87 del codice doganale.

4 — V. articolo 89, paragrafo 1, del codice doganale.

4. Nella causa di cui al procedimento principale, la Döhler Neuenkirchen GmbH (in prosieguo: la «Döhler Neuenkirchen») ha beneficiato del regime del perfezionamento attivo per importazioni di merci non comunitarie.

5. Allo scadere del termine per l'appuramento, i prodotti compensatori o sono stati riesportati o hanno ricevuto una nuova destinazione doganale ammessa, sono stati cioè immessi in libera pratica conformemente alle suddette condizioni. La Döhler Neuenkirchen non ha tuttavia rispettato l'obbligo di presentare il conto di appuramento entro i 30 giorni dalla scadenza del termine per l'appuramento.

6. Il Bundesfinanzhof (Germania) vuole sapere se una siffatta inadempienza comporti il sorgere di un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale, in particolare quando la maggior parte delle merci è stata riesportata.

7. Alla stregua della causa Eurogate Distribution (C-28/11), pendente dinanzi alla Corte, nella quale sempre oggi presenterò le mie conclusioni, causa vertente, per contro, sull'inadempienza degli obblighi nell'ambito del regime del deposito doganale, la presente causa consentirà alla Corte di precisare le condizioni del sorgere dell'obbligazione doganale in forza dell'articolo 204 del codice doganale. Sebbene i fatti e l'inadempienza atta a far sorgere un debito in applicazione del suddetto articolo siano differenti in tali due cause, occorre constatare che le suddette cause vertono sull'interpretazione della medesima disposizione di legge e che vertono in ambedue i casi su regimi doganali sospensivi, ossia il regime del perfezionamento attivo nella causa C-262/10 e quello del deposito doganale nella causa C-28/11.

II – Contesto normativo

A – *Il codice doganale*

8. Dall'articolo 4 del codice doganale risulta che, ai fini di tale codice, la nozione di «obbligazione doganale all'importazione» designa l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione applicabili ad una determinata merce in forza delle disposizioni comunitarie in vigore. Con la nozione di «destinazione doganale di una merce» s'intende, in particolare, il vincolo della merce ad un regime doganale o la sua riesportazione fuori del territorio doganale della Comunità. Un regime doganale, a sua volta, riguarda, tra l'altro, l'immissione in libera pratica o il perfezionamento attivo.

9. Per quanto riguarda il regime del perfezionamento attivo, l'articolo 114 del codice doganale prevede quanto segue:

«1. Fatto salvo l'articolo 115, il regime di perfezionamento attivo consente di sottoporre a lavorazione sul territorio doganale della Comunità, per far subire loro una o più operazioni di perfezionamento:

a) merci non comunitarie destinate ad essere riesportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori, senza essere soggette ai dazi all'importazione né a misure di politica commerciale;

(…)

2. Si intende per:

a) sistema della sospensione: il regime di perfezionamento attivo nella forma prevista al paragrafo 1, lettera a);

(…)

c) operazioni di perfezionamento:

— la lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci,

— la trasformazione di merci,

(…)».

10. L'articolo 118, paragrafi 1 e 2, del codice doganale recita:

«1. L'autorità doganale stabilisce il termine entro il quale i prodotti compensatori devono essere stati esportati o riesportati o avere ricevuto un'altra destinazione doganale. (…)

2. Il termine decorre dal giorno in cui le merci non comunitarie sono vincolate al regime del perfezionamento attivo. L'autorità doganale può prorogarlo, su richiesta debitamente giustificata del titolare dell'autorizzazione.

Per motivi di semplificazione, si può decidere che i termini la cui decorrenza inizia in un mese civile o in un trimestre scadano l'ultimo giorno, secondo il caso, del mese civile o del trimestre successivo».

11. Il titolo VII del codice doganale, intitolato «Obbligazione doganale», contiene, al capitolo 2, le disposizioni relative alla nascita dell'obbligazione doganale.

12. L'articolo 201 del codice doganale enuncia la seguente norma di principio:

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

a) all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione,

oppure

(…).

2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana.

(…)».

13. L'articolo 204 del suddetto codice prevede una categoria residuale nei seguenti termini:

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

a) all'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dalla sua permanenza in custodia temporanea oppure dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata,

oppure

(…)

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.

2. L'obbligazione doganale sorge quando cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza fa sorgere l'obbligazione doganale oppure nel momento in cui la merce è stata vincolata al regime doganale considerato quando si constati, a posteriori, che non era soddisfatta una delle condizioni stabilite per il vincolo della merce al regime o per la concessione di un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo dell'utilizzazione della merce a fini particolari.

(…)».

B – *Il regolamento di applicazione*

14. Il codice doganale è completato dal regolamento di applicazione (CEE) n. 2454/93 [5].

15. L'articolo 496, lettera m), del regolamento di applicazione prevede che per «termine per l'appuramento» si intende «il termine entro il quale alle merci o ai prodotti deve essere stata assegnata una nuova destinazione doganale ammessa (…)».

16. L'articolo 521 di tale regolamento di applicazione riguarda in particolare il conto di appuramento e dispone quanto segue:

«1. Entro la scadenza del termine di appuramento, indipendentemente dal ricorso alla globalizzazione in conformità dell'articolo 118, paragrafo 2, secondo comma, del codice:

— in caso di perfezionamento attivo (sistema della sospensione) (...), il conto di appuramento dev'essere presentato all'ufficio di controllo entro trenta giorni,

(…)

Quando circostanze particolari lo giustifichino, l'autorità doganale può prorogare tale termine anche oltre la scadenza prevista.

2. Il conto di appuramento o la domanda di rimborso contengono le seguenti indicazioni, salvo che l'ufficio di controllo disponga altrimenti:

(…)

3. L'ufficio di controllo può procedere alla compilazione del conto di appuramento».

17. L'articolo 546 del regolamento di applicazione così dispone:

«L'autorizzazione indica se i prodotti compensatori o le merci tal quali possono essere immesse in libera pratica senza dichiarazione doganale, fatti salvi i divieti o le misure restrittive. In tal caso, esse si considerano immesse in libera pratica, se sono prive di destinazione doganale alla scadenza del periodo di appuramento.

Ai fini dell'applicazione dell'articolo 218, paragrafo 1, primo comma, del codice [doganale], la dichiarazione di immissione in libera pratica si considera presentata e accettata e lo svincolo della merce concesso al momento della presentazione del conto di appuramento.

(…)».

5 — Regolamento della Commissione del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni di applicazione del regolamento (CE) n. 2913/92 (GU L 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 993/2001 della Commissione, del 4 maggio 2001 (GU L 141, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento di applicazione»).

18. L'articolo 859 del regolamento di applicazione enuncia i casi per i quali la mancata esecuzione di un obbligo previsto dall'articolo 204, paragrafo 1, del codice doganale non comporta il sorgere di un'obbligazione doganale in quanto gli inadempimenti non hanno avuto alcuna conseguenza sul corretto funzionamento del regime doganale considerato.

III – Procedimento principale, questione pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

19. Durante il primo trimestre del 2006, la Döhler Neuenkirchen importava concentrati di succo di frutta che trasformava nell'ambito del regime del perfezionamento attivo, come le era consentito dall'autorizzazione che le era stata concessa. Conformemente a tale autorizzazione, il termine per l'appuramento del regime del perfezionamento attivo scadeva il quarto trimestre civile successivo, cioè il 31 marzo 2007.

20. Nell'ambito del regime del perfezionamento attivo, il conto di appuramento dev'essere presentato entro un termine di 30 giorni a partire dallo scadere del termine per l'appuramento. Nella specie il conto di appuramento avrebbe dovuto pertanto essere stato presentato al più tardi il 30 aprile 2007, ma la Döhler Neuenkirchen ha omesso di farlo nonostante l'intimazione dello Hauptzollamt Oldenburg (in prosieguo: lo «Hauptzollamt»), il quale reclamava tale conto per il 20 giugno 2007.

21. In assenza di conto di appuramento, lo Hauptzollamt imponeva dazi all'importazione sul complesso delle merci di importazione per le quali il termine per l'appuramento era scaduto il 31 marzo 2007, fino a concorrenza del loro importo totale, cioè EUR 1 403 188,49.

22. Il 10 luglio 2007 la Döhler Neuenkirchen trasmetteva infine il conto di appuramento, dal quale risultava un importo di dazi all'importazione meno elevato, cioè EUR 217 338,39, in ragione di un quantitativo di gran lunga inferiore di merci di importazione non esportate entro i termini impartiti, cioè prima del 31 marzo 2007.

23. La Döhler Neuenkirchen contestava la differenza tra l'importo dei dazi all'importazione fissato dallo Hauptzollamt e quello risultante dal suo conto di appuramento, prima di adire il Finanzgericht Hamburg.

24. Il Finanzgericht Hamburg respingeva il ricorso considerando che, oltrepassando il termine fissato per il deposito del conto di appuramento, la Döhler Neuenkirchen non aveva adempiuto i suoi obblighi, il che ha comportato il sorgere di un'obbligazione doganale conformemente all'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale. Tale giudice ha altresì considerato che la presentazione tardiva del conto di appuramento non poteva essere considerata una inadempienza rimasta in pratica priva di conseguenze sul corretto funzionamento del regime doganale ai sensi dell'articolo 859, punto 9, del regolamento di applicazione [6].

25. A questo proposito il Finanzgericht Hamburg ha rilevato, da un lato, che il termine di presentazione del conto di appuramento non avrebbe potuto essere prorogato se la domanda fosse stata fatta in tempo, poiché non vi erano circostanze particolari che giustificassero una siffatta proroga ai sensi dell'articolo 521, paragrafo 1, secondo comma, del regolamento di applicazione, e, dall'altro lato, che la Döhler Neuenkirchen si era resa responsabile di manifesta negligenza poiché, quale operatore economico esperto nel regime del perfezionamento attivo, era a conoscenza dell'obbligo di presentare i conti di appuramento a determinate date e poiché, inoltre, la sua attenzione era stata attirata su tale requisito dallo Hauptzollamt.

6 — Il suddetto punto 9 riguarda, nel contesto dei regimi del perfezionamento attivo e della trasformazione sotto controllo doganale, il superamento del termine autorizzato per la presentazione del conto di appuramento, nel caso in cui il termine sarebbe stato prorogato se ne fosse stata fatta tempestiva domanda.

26. La Döhler Neuenkirchen ricorreva allora in «Revision» dinanzi al Bundesfinanzhof sostenendo che l'appuramento del regime doganale aveva avuto luogo il 31 marzo 2007 e che ogni inadempienza accertata dopo tale data, come la presentazione fuori termine del conto di appuramento, non avrebbe potuto avere influenza sul regime né, a maggior ragione, far sorgere un'obbligazione doganale in una fase successiva.

27. Il Bundesfinanzhof, dopo aver analizzato la tesi della Döhler Neuenkirchen secondo cui un'inadempienza commessa dopo l'appuramento del regime doganale considerato non potrebbe far sorgere obbligazioni doganali, sottolinea che, se tale tesi dovesse essere accolta, occorrerebbe allora riconoscere che la Commissione europea ha creato, all'articolo 859, punto 9, del regolamento di applicazione, un caso di esclusione della nascita dell'obbligazione doganale privo di effetto utile. Per quanto riguarda la tesi sostenuta dallo Hauptzollamt, secondo cui dall'articolo 521, paragrafo 1, primo comma, primo trattino, del regolamento di applicazione deriverebbe che il regime del perfezionamento attivo è «appurato», come descrive l'articolo 89, paragrafo 1, del codice doganale, non già dal momento in cui le merci di importazione ricevono una nuova destinazione doganale ammessa, bensì solo all'atto della presentazione del conto di appuramento, il giudice remittente vuol sapere se la Commissione con tale disposizione abbia ecceduto il suo potere di adottare modalità di applicazione del codice doganale e sottolinea il rischio di una doppia nascita dell'obbligazione doganale in presenza di un deficit di merci.

28. Ritenendo che la soluzione della controversia per la quale è stato adito dipendesse dall'interpretazione del diritto comunitario, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che si applica anche al mancato assolvimento di quegli obblighi da adempiere solo successivamente all'appuramento del relativo regime doganale utilizzato, cosicché il mancato assolvimento dell'obbligo di presentare il conto di appuramento all'ufficio doganale di controllo entro 30 giorni dalla scadenza del termine stabilito per l'appuramento, in caso di merci di importazione che, nel quadro di un regime di perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione, vengano in parte riesportate nel termine stabilito, faccia sorgere un'obbligazione doganale per l'intero quantitativo di merci di importazione da contabilizzare laddove non sussistano le condizioni di cui all'articolo 859, punto 9, del [regolamento di applicazione]».

29. Hanno presentato osservazioni scritte la Döhler Neuenkirchen, lo Hauptzollamt, il governo ceco e la Commissione.

30. La Corte ha attribuito la causa alla settima sezione, che ha tenuto un'udienza il 13 aprile 2011. Tuttavia, il 22 settembre 2011, la settima sezione ha deciso, in applicazione dell'articolo 44, paragrafo 4, del regolamento di procedura della Corte, di rinviare la causa dinanzi alla Corte ai fini della sua riattribuzione ad un collegio giudicante più ampio. La Corte ha deciso di riattribuire la causa C-262/10 alla terza sezione e di giudicarla dopo aver sentito le conclusioni dell'avvocato generale.

31. Pertanto, la terza sezione della Corte, con ordinanza del 25 ottobre 2011, ha ordinato la riapertura della fase orale del procedimento ed ha convocato le parti ad una nuova udienza. La Döhler Neuenkirchen, il governo italiano e la Commissione hanno assistito il 1° dicembre 2011 a tale seconda udienza, comune con la causa C-28/11.

IV – Analisi

A – *Introduzione*

32. La Corte nella specie è chiamata a chiarire quali siano i fattori che possono far sorgere un'obbligazione doganale e più precisamente in quale misura l'inosservanza delle condizioni prescritte nell'ambito di un regime di perfezionamento attivo faccia sorgere un'obbligazione doganale.

33. Nel procedimento principale non si tratta di una totale inosservanza delle disposizioni, e ancor meno di un rifiuto di cooperazione con le autorità doganali. Infatti, il regime del perfezionamento attivo oggetto della causa principale si è correttamente svolto, con la significativa eccezione della data di invio del conto di appuramento.

34. Ai fini dell'analisi della situazione, suggerisco di procedere come segue. Innanzi tutto ricorderò il contesto normativo nel quale si inserisce l'articolo 204 del codice doganale per quanto riguarda la nascita dell'obbligazione doganale nonché la questione del cumulo delle obbligazioni doganali. Quindi passerò ad analizzare le «obbligazioni» enunciate all'articolo 204 del codice doganale nel contesto di un regime di sospensione come il perfezionamento attivo nel caso di specie. Infine, affronterò la questione se un'obbligazione doganale possa essere qualificata come sanzione, ovvero sanzione sproporzionata, come sostenuto dalla Döhler Neuenkirchen, nonché la questione dell'effetto del codice doganale aggiornato.

B – *Nascita dell'obbligazione doganale*

35. In una situazione «normale» come quella contemplata dall'articolo 201 del codice doganale, un'obbligazione doganale all'importazione sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale di cui trattasi e dell'immissione in libera pratica della merce in parola. Il fatto generatore dell'obbligazione è costituito dalla regolare immissione in libera pratica e quindi da un regolare cambiamento dello status della merce di cui trattasi[7].

36. Per quanto riguarda invece gli articoli successivi del codice doganale, l'avvocato generale Kokott ha giustamente rilevato che «quando vengono commesse determinate violazioni della normativa doganale, il sorgere dell'obbligazione doganale all'importazione trova la sua disciplina negli artt. 202-205 del codice doganale. A seconda dei casi, i citati articoli prevedono, nei rispettivi nn. 2 e 3, differenti momenti in cui sorge l'obbligazione doganale e differenti soggetti debitori»[8].

37. Pertanto, l'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 202 del codice doganale sorge nell'ipotesi di una irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione. Peraltro, l'obbligazione doganale sorge in forza dell'articolo 203 del predetto codice quando viene compromesso il controllo doganale. Infine, l'obbligazione doganale nasce ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale in particolare in conseguenza dell'«inadempienza di uno degli obblighi che derivano per una merce soggetta a dazi all'importazione, dalla sua permanenza in custodia temporanea oppure dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata».

38. Ciascun articolo ha pertanto il suo proprio campo di applicazione senza che esistano sovrapposizioni. Nella sentenza Hamann International[9] la Corte ha espressamente sottolineato che gli articoli 203 e 204 del codice doganale hanno sfere di applicazione distinte: «Infatti, mentre il primo articolo riguarda i comportamenti che implicano 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».

7 — V., in questo senso, sentenza del 1º febbraio 2001, D. Wandel (C-66/99, Racc. pag. I-873, punti 41 e 42).

8 — V. paragrafo 23 delle conclusioni dell'avvocato generale Kokott presentate nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 3 marzo 2005, Papismedov e a. (C-195/03, Racc. pag. I-1667).

9 — Sentenza del 12 febbraio 2004 (C-337/01, Racc. pag. I-1791, punto 28).

39. Benché sia incontestabile che una situazione come quella oggetto del procedimento principale è disciplinata dalle norme del codice doganale, resta comunque il fatto che l'articolo 859 del regolamento di applicazione, letto in combinato disposto con il suo articolo 860, istituisce un regime che disciplina, secondo la giurisprudenza, in modo esauriente, dieci inadempimenti, ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, che «non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato» [10].

40. Orbene, secondo il giudice a quo è pacifico che le circostanze di cui al procedimento principale non rientrano in nessuna di tali dieci inadempienze enumerate all'articolo 859 del regolamento di applicazione [11].

41. L'importazione di merci sotto un regime doganale economico, che comporta la sospensione dei dazi doganali, configura una situazione eccezionale ed è pertanto soggetta a condizioni. Come ho avuto modo di indicare, l'obbligazione doganale sorge, in linea di principio, in forza dell'articolo 201 del codice doganale nel momento in cui la merce arriva nella Comunità e una dichiarazione doganale viene fatta e accettata. Pertanto, in siffatte ipotesi, una successiva riesportazione non incide sulla nascita anteriore dell'obbligazione doganale per quanto riguarda le merci importate. Nel caso di un regime di sospensione, l'obbligazione doganale tuttavia non nasce se la merce resta sotto sorveglianza doganale rispettando al contempo le condizioni del regime applicabile fino al suo appuramento.

42. Tuttavia, se una parte delle merci viene immessa in libera pratica conformemente all'autorizzazione di perfezionamento attivo e secondo le modalità previste dal codice doganale, un'obbligazione doganale sorge per tale parte in applicazione del principio di cui all'articolo 201 del suddetto codice.

C – *Obbligazione doganale: obbligazioni multiple, aspetto temporale e doppia imposizione*

43. Nel procedimento principale non può escludersi che più obbligazioni doganali siano sorte in diversi momenti, di modo che può porsi la questione della doppia imposizione.

44. Si deve di primo acchito ricordare che la concezione stessa dell'unione doganale osta alla doppia imposizione di merci in occasione della loro introduzione nel territorio doganale comunitario [12]. Il diritto dell'Unione vieta quindi per principio che sulla medesima merce possa gravare una doppia obbligazione doganale [13].

45. Per tale ragione di deve distinguere tra tre nozioni e cioè la nozione di «merce», quella di «caso» e quella di «fatto generatore». Una medesima «merce» non può pertanto costituire oggetto di più imposizioni. Un «caso», inteso come ciascuno specifico fatto [14], non può essere ricollegato a più di una disposizione che preveda la nascita di un'obbligazione doganale. Un'obbligazione doganale globale, che ricomprende di conseguenza la totalità delle merci, può risultare da differenti «fatti generatori», che possono concorrere [15].

10 — V. sentenza dell'11 novembre 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Racc. pag. I-7877, punto 43).

11 — È possibile peraltro, in via del tutto eccezionale, che l'articolo 204 del codice doganale non si applichi affatto, come nella causa in cui la Corte ha pronunciato la sentenza del 15 luglio 2010, DSV Road (C-234/09, Racc. pag. I-7333, punti 32 e 37). Non altrettanto tuttavia si verifica nel caso di specie.

12 — V., in questo senso, sentenza del 20 settembre 1988, Kiwall (252/87, Racc. pag. 4753, punto 11).

13 — V., in questo senso, articolo 208, paragrafo 1, del codice doganale.

14 — Come l'avvocato generale Kokott, ritengo che un siffatto «caso» non debba considerarsi un rinvio globale che ricomprenderebbe tutte le fasi del processo di importazione. V. paragrafo 91 delle conclusioni dell'avvocato generale Kokott presentate nella causa che ha dato luogo alla sentenza Papismedov e a., cit.

15 — Gli articoli 201-205 del codice doganale prevedono i «fatti generatori» che fanno sorgere l'obbligazione doganale all'importazione. V. sentenza del 16 ottobre 2003, Hannl-Hofstetter (C-91/02, Racc. pag. I-12077, punto 3).

46. In presenza di più fatti generatori, occorre determinare il fatto generatore che provoca la nascita dell'obbligazione doganale. Può trattarsi del primo fatto generatore o del fatto generatore più grave. Sotto il profilo cronologico il criterio determinante mi sembra a tal proposito essere quello, per esempio, sotteso all'articolo 215 del codice doganale, secondo cui è il primo fatto generatore quello che fa sorgere l'obbligazione doganale [16]. Su tale questione condivido pertanto l'analisi del governo ceco e mi discosto quindi dal criterio del «fatto generatore più grave» proposto dalla Commissione che faceva riferimento a conclusioni dell'avvocato generale Kokott [17].

47. Dagli atti della presente causa risulta che, nel caso di specie, la maggior parte dei prodotti compensatori è stata riesportata dalla Döhler Neuenkirchen, mentre una parte delle merci è stata immessa in libera pratica. In un caso normale, si dovrebbe ammettere, come suggerito giustamente dalla Döhler Neuenkirchen, che la parte delle merci immessa in libera pratica è soggetta all'articolo 201 del codice doganale, mentre le merci riesportate non sono soggette ad alcuna imposizione di dazi doganali. Orbene, nella specie, mentre il regime del perfezionamento attivo è stato regolarmente appurato, il conto non è stato presentato entro il termine prescritto. Lo Hauptzollamt ha pertanto imposto dazi all'importazione sulla totalità delle merci ai sensi dell'articolo 204 del codice doganale.

D – *Condizioni la cui inosservanza comporta l'applicazione dell'articolo 204 del codice doganale*

48. Occorre chiedersi quali siano le condizioni la cui inosservanza implica l'applicazione dell'articolo 204 del codice doganale. Si tratta, a mio parere, dell'inosservanza di qualsiasi condizione contemplata nel suddetto articolo e prevista dal regime di cui trattasi, ad eccezione dei casi previsti dall'articolo 859 del regolamento di applicazione. Rilevo en passant che a mio avviso il diritto doganale dell'Unione non conosce su tale punto la distinzione, proposta da taluni autori nella dottrina tedesca, circa gli obblighi sostanziali e gli obblighi di natura procedurale.

49. Come affermato dalla Corte, l'articolo 859 del regolamento di applicazione istituisce validamente un regime che disciplina compiutamente gli inadempimenti ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale che «sono rimasti senza conseguenze reali sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato» [18]. Ogni caso che non rientri in tale eccezione ricade di conseguenza nella sfera di applicazione dell'articolo 204 del suddetto codice.

50. A mio avviso non vi è alcun dubbio che la mancata presentazione del conto di appuramento entro il termine prescritto comporti l'applicazione dell'articolo 204 del codice doganale. È infatti con l'appuramento del regime del perfezionamento attivo sulla base del relativo conto che viene accertata la sorte definitiva delle merci importate, in deroga al regime generale. Tramite il conto di appuramento l'importatore dichiara alle autorità doganali la destinazione delle merci importate sotto condizioni. Il conto costituisce pertanto un documento centrale, come dimostrano altresì le dettagliate menzioni che debbono figurarvi a norma dell'articolo 521, paragrafo 2, del regolamento di applicazione [19].

16 — Sul principio della «priorità temporale» del diritto doganale dell'Unione, v., ad esempio, sentenza del 3 aprile 2008, Militzer & Münch (C-230/06, Racc. pag. I-1895, punto 28), secondo cui «[i]n caso di perpetrazione, nel territorio di Stati membri differenti, di varie infrazioni o irregolarità, lo Stato membro competente a riscuotere i dazi doganali è quello nel cui territorio è stata commessa la prima infrazione o irregolarità».

17 — A sostegno della sua proposta, la Commissione fa riferimento al paragrafo 95 e alla nota a piè di pagina 44 delle conclusioni dell'avvocato Kokott nella causa che ha dato luogo alla sentenza Papismedov e a., cit.

18 — Sentenza Söhl & Söhlke, cit. (punto 43).

19 — A questo proposito aggiungo che poco importa sapere quali informazioni siano state richieste dalle autorità doganali. Le modalità pratiche possono certamente variare, senza peraltro incidere sull'obbligo di presentare un conto.

51. La Corte ha già avuto modo di sottolineare che «il regime di perfezionamento attivo, regime che comporta la sospensione dei dazi doganali, è una misura eccezionale destinata ad agevolare lo svolgimento di talune attività economiche. Poiché il citato regime comporta rischi evidenti per la corretta applicazione della normativa doganale e la riscossione dei dazi, coloro che ne beneficiano sono tenuti allo stretto rispetto degli obblighi che ne derivano. Analogamente si deve procedere ad un'interpretazione rigorosa delle conseguenze che essi sopporteranno in caso di inosservanza dei loro obblighi» [20].

52. Infine, debbo ricordare che, dal momento che è esclusa una doppia imposizione, l'obbligazione doganale sorta sulla base dell'articolo 204 del codice doganale non può includere merci per le quali un'obbligazione doganale sia già sorta fin da ora sulla base dell'articolo 201 del suddetto codice, in ragione della loro immissione in libera pratica. Per le altre merci, quand'anche fossero state riesportate dopo la trasformazione, l'obbligazione doganale sorge sulla base dell'articolo 204 del codice doganale.

E – *La nascita di un'obbligazione doganale non è una sanzione*

53. La Döhler Neuenkirchen sostiene che l'imposizione di dazi doganali rivestirebbe nella specie carattere sanzionatorio.

54. Non condivido questa analisi per le seguenti ragioni.

55. La Corte ha posto il principio secondo il quale gli Stati membri sono competenti ad adottare i provvedimenti appropriati per assicurare il rispetto della normativa doganale comunitaria. In tale situazione i provvedimenti da adottare debbono rispettare il principio di proporzionalità [21].

56. La natura di tali sanzioni può essere amministrativa (ivi compresa quella fiscale) o penale. Il principio ne bis in idem sancito in particolare nell'articolo 4, paragrafo 1, del protocollo n. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, limita l'applicazione cumulativa di questi due tipi di sanzioni a una sola e medesima infrazione [22].

57. Mi sembra tuttavia che la giurisprudenza confermi che la nascita di un'obbligazione doganale non ha carattere sanzionatorio [23]. Infatti, secondo la giurisprudenza, una volta sorta un'obbligazione doganale, sulla sua esistenza non incide una successiva modifica delle disposizioni relative ai fatti generatori, anche nel caso in cui l'interessato abbia proposto ricorso avverso l'imposizione della suddetta obbligazione. Logicamente, se si trattasse di una sanzione, una siffatta interpretazione non avrebbe potuto essere accolta [24]. Pertanto, non si tratta di una sanzione e il principio del ne bis in idem non è applicabile nel caso di specie.

20 — V. sentenza del 14 gennaio 2010, Terex Equipment e a. (C-430/08 e C-431/08, Racc. pag. I-321, punto 42).

21 — V. sentenza Hannl-Hofstetter, cit. (punti 19 e 20).

22 — V., in particolare, Corte eur. D.U., sentenze Zolotoukhine c. Russia del 10 febbraio 2009, n. 14939/03, e Ruotsalainen c. Finlandia del 16 giugno 2009, n. 13079/03. V., altresì, sentenze della Corte del 15 ottobre 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij e a./Commissione (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, da C-250/99 P a C-252/99 P e C-254/99 P, Racc. pag. I-8375, punto 59), e del 7 gennaio 2004, Aalborg Portland e a./Commissione (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, Racc. pag. I-123, punto 338), nonché la causa Åkerberg Fransson (C-617/10), attualmente pendente dinanzi alla Corte.

23 — V. sentenza Hamann International, cit. (punto 33), secondo cui: «Occorre aggiungere che il fatto che l'art. 512 del regolamento d'applicazione, come modificato dal regolamento n. 993/2001, non preveda più l'obbligo di vincolare merci come quelle di cui trattasi nella causa principale a regime di transito esterno al momento del loro trasferimento all'ufficio doganale di uscita non è atto a invalidare tale conclusione, in quanto detta disposizione, che non è applicabile retroattivamente, è entrata in vigore solo dopo i fatti all'origine della causa principale». Infatti, se tale disposizione fosse stata una sanzione, si sarebbero dovute applicare le disposizioni più favorevoli fin dalla loro entrata in vigore (in virtù del principio lex mitius).

24 — V., mutatis mutandis, sentenze del 3 maggio 2005, Berlusconi e a. (C-387/02, C-391/02 e C-403/02, Racc. pag. I-3565, punti 67-69), nonché dell'11 marzo 2008, Jager (C-420/06, Racc. pag. I-1315, punto 59). Da tali sentenze risulta che il principio dell'applicazione retroattiva della pena più mite fa parte delle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri.

58. Il regime del perfezionamento attivo con sospensione implica la concessione di un vantaggio condizionato. La regolare imposizione dei dazi doganali viene sospesa per la durata del processo di perfezionamento, sempreché il processo si concluda in maniera regolare. Se, e soltanto se, il processo si conclude nella debita forma, nessun dazio doganale è dovuto.

59. Per contro, se le condizioni non sono rispettate, tale vantaggio condizionato non può essere concesso. L'obbligo di pagare dazi doganali in un caso del genere non configura pertanto una sanzione ma è la mera conseguenza della constatazione del fatto che non sussistono le condizioni richieste ai fini dell'ottenimento del vantaggio derivante dall'applicazione del regime del perfezionamento attivo, il che rende inapplicabile la sospensione e di conseguenza giustifica l'imposizione dei dazi doganali [25].

F – *Il carattere oggettivo della nascita dell'obbligazione doganale*

60. Secondo il codice doganale e la relativa giurisprudenza, la nascita dell'obbligazione doganale si verifica sulla scorta di elementi oggettivi, costitutivi di un determinato fatto generatore, e questo a prescindere dalla questione se la finalità tributaria sottesa a tale sistema sia stata conseguita o meno. Mi sembra che, ai sensi del codice doganale, un'obbligazione doganale non corrisponda alla nozione di obbligazione doganale «economica», secondo la quale un'obbligazione doganale sorge unicamente nei confronti delle merci immesse in libera pratica. Ne consegue che dazi doganali possono anche essere riscossi su merci che hanno effettivamente lasciato il territorio dell'Unione europea [26].

61. La Commissione ha osservato in udienza che tale situazione sarebbe diversa sotto la vigenza del codice doganale aggiornato. In forza di quest'ultimo codice un'obbligazione doganale si estinguerà quando le merci avranno effettivamente lasciato il territorio doganale dell'Unione, conformemente all'analisi economica delle operazioni doganali [27].

62. Orbene, non vi è luogo di applicare anticipatamente al caso di specie le disposizioni del codice doganale aggiornato.

V – Conclusione

63. Alla luce di tutto quanto sopra considerato suggerisco alla Corte di rispondere come segue alla questione pregiudiziale sollevata dal Bundesfinanzhof:

«L'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005, dev'essere interpretato nel senso che riguarda l'inadempimento di qualsiasi obbligo collegato con il regime doganale applicabile, ivi compresi quelli che debbono essere assolti dopo l'appuramento del suddetto regime.

25 — V., in questo senso, sentenze del 14 dicembre 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Racc. pag. I-11569, punto 56), e del 4 giugno 2009, Pometon (C-158/08, Racc. pag. I-4695, punto 28).

26 — Anche se i dazi doganali hanno segnatamente lo scopo di proteggere la produzione interna dalla concorrenza estera («Wirtschaftszollgedanke» in lingua tedesca), ciò nondimeno l'applicazione delle regole in materia è meccanica e formale, il che può portare a situazioni nelle quali dazi doganali vengono imposti pur non essendo richiesta nessuna protezione, in mancanza di immissione in libera pratica delle merci di cui trattasi. V. Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Copenaghen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, pag. 148, nonché sentenza del 29 aprile 2004, British American Tobacco (C-222/01, Racc. pag. I-4683, punto 55).

27 — Sull'estinzione dell'obbligazione doganale sotto il regime del codice doganale aggiornato, v. articolo 86, paragrafo 1, lettera k), di quest'ultimo.

Pertanto, nel caso di merci di importazione parzialmente riesportate nei termini prescritti nel contesto di un regime di perfezionamento attivo sotto forma di un sistema di sospensione, la violazione dell'obbligo di presentare il conto di appuramento all'ufficio di controllo entro 30 giorni dalla scadenza del termine per l'appuramento comporta il sorgere di un'obbligazione doganale ai sensi del predetto articolo per il quantitativo totale delle merci di importazione da appurare, ivi comprese le merci riesportate, qualora non siano soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 859, punto 9, del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92, come modificato dal regolamento (CE) n. 993/2001 della Commissione, del 4 maggio 2001.

Per contro, l'applicazione dell'articolo 204 del regolamento n. 2913/92 ad una siffatta situazione non comporta la nascita di una seconda obbligazione doganale per le merci per le quali un'obbligazione doganale è già sorta sulla base di un fatto generatore anteriore, quale la loro immissione in libera pratica».