

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

22 aprile 2021

"Rinvio pregiudiziale - Unione doganale - Codice doganale comunitario - Regolamento (CEE) n. 2913/92 - Articolo 29, paragrafo 1 - Articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i) - Codice doganale dell'Unione - Regolamento (UE) n. 952/2013 - Articolo 70, paragrafo 1 - Articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i) - Determinazione del valore in dogana - Valore di transazione - Rettifica - Prezzo comprendente la consegna alla frontiera"

Nella causa C-75/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Lietuvos vyriausioji administracinė teisėsaugos komisija (Corte amministrativa suprema di Lituania), con decisione del 29 gennaio 2020, pervenuta in cancelleria il 13 febbraio 2020, nel procedimento

"L." U.

contro

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

con l'intervento di:

Kauno teritorinė muitinė,

"T." U.,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da N. Wahl (relatore), presidente di sezione, L.S. Rossi e J. Passer, giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- Per la "L." U., da A. Seliava ed E. Sinkevičius, advokatai;
- per il governo lituano, da V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da F. Clotuche-Duvieusart e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1 La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 29, paragrafo 1, e dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1; in prosieguo: il "codice doganale comunitario"), nonché dell'articolo 70, paragrafo 1, e dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i), del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU 2013, L 269, pag. 1; in prosieguo: il "codice doganale dell'Unione").

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la "L." U. (in prosieguo: l'"importatore") e il Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (dipartimento delle dogane presso il Ministero delle Finanze, Lituania) in merito alla decisione delle autorità doganali di imporre all'importatore, in particolare, una rettifica del valore in dogana delle merci importate.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Codice doganale comunitario

3 L'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale comunitario così disponeva:

"Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33, sempre che:

(...)

b) la vendita o il prezzo non sia subordinato a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere determinato in relazione alle merci da valutare,

(...)"

4 L'articolo 29, paragrafo 3, lettera a), di tale codice era formulato nei termini seguenti:

"Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale effettuato o da effettuare da parte del compratore al venditore, o a beneficio di questo ultimo, per le merci importate e comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire, come condizione della vendita delle merci importate, dal compratore al venditore, o dal compratore a una terza persona, per soddisfare un obbligo del venditore. Il pagamento non deve necessariamente essere fatto in denaro. Esso può essere fatto, per via diretta o indiretta, anche mediante lettere di credito e titoli negoziabili".

5 L'articolo 32, paragrafi da 1 a 3, di detto codice così recitava:

"1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 29 si addizionano al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate:

(...)

e) i) le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate

(...)

fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità.

2. Ogni elemento che venga aggiunto ai sensi del presente articolo al prezzo effettivamente pagato o da pagare è basato esclusivamente su dati oggettivi e quantificabili.

3. Per la determinazione del valore in dogana, nessun elemento è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare, fatti salvi quelli previsti dal presente articolo".

Regolamento (CEE) n. 2454/93

6 L'articolo 164, 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 (GU 1993, L 253, pag. 1), contenuto nel capitolo 4, intitolato "Disposizioni relative alle spese di trasporto", del titolo V della parte I dello stesso, così disponeva:

"Per l'applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera e) (...) del codice doganale comunitario:

(...)

c) quando il trasporto è gratuito o a carico dell'acquirente, il valore in dogana comprende le spese di trasporto fino al luogo d'introduzione, calcolate in base alla tariffa normalmente applicata per gli stessi modi di trasporto".

Codice doganale dell'Unione

7 L'articolo 70 del codice doganale dell'Unione, rubricato "Metodo di determinazione del valore in dogana basato sul valore di transazione", recita:

"1. La base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato.

2. Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate.

3. Il valore di transazione si applica purché ricorrano tutte le condizioni seguenti:

(...)

b) la vendita o il prezzo non siano subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare;

(...)"

8 L'articolo 71 di tale codice, rubricato "Elementi del valore di transazione", prevede quanto segue:

"1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da:

(...)

e) le seguenti spese fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione:

i) le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate;

(...)

2. Le aggiunte al prezzo effettivamente pagato o da pagare a norma del paragrafo 1 sono effettuate esclusivamente sulla base di dati oggettivi e quantificabili.

3. In sede di determinazione del valore in dogana sono addizionati al prezzo effettivamente pagato o da pagare solo ed esclusivamente gli elementi previsti dal presente articolo".

Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447

9 L'articolo 138 del regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento n. 952/2013 (GU 2015, L 343, pag. 558), intitolato "Spese di trasporto", al paragrafo 3 così dispone:

"Se il trasporto è gratuito o a carico dell'acquirente, le spese di trasporto da includere nel valore in dogana delle merci devono essere calcolate in base alla tariffa normalmente applicata per gli stessi modi di trasporto".

Procedimento principale e questione pregiudiziale

10 L'importatore è una società con sede in Lituania, che produce in particolare fertilizzanti. In esecuzione di un contratto concluso il 23 settembre 2011, nel periodo compreso tra il 1 gennaio 2014 e il 31 ottobre 2016, l'importatore ha acquistato da un intermediario, la "T." U., diversi quantitativi di acido solforico tecnico prodotto da una società con sede in B., la Naftan JSC (in prosieguo il "produttore"), e li ha importati nel territorio doganale dell'Unione.

11 Per ciascuna transazione veniva concluso un contratto supplementare, che stabiliva un prezzo specifico detto "Reso frontiera" (DAF), secondo l'incoterm DAF, che fa parte degli Incoterms 2000 stabiliti dalla Camera di commercio internazionale, in forza del quale tutte le spese di trasporto delle merci importate sono a carico del produttore fino al luogo di consegna convenuto alla frontiera.

12 Il valore in dogana delle merci dichiarato dall'importatore indicava gli importi effettivamente pagati come specificati nelle fatture emesse dall'intermediario.

13 Durante un controllo, l'ufficio doganale di Kaunas (Lituania) ha accertato che il valore in dogana così dichiarato delle merci importate era inferiore alle spese effettivamente sostenute dal produttore per il trasporto ferroviario di tali merci fino al valico di frontiera. Ritenendo che tali spese di trasporto dovessero essere aggiunte al valore di transazione delle suddette merci, il 9 febbraio 2017 l'ufficio doganale di Kaunas ha adottato una decisione volta a correggere il valore in dogana dichiarato dall'importatore aggiungendovi le spese di trasporto delle stesse merci al di fuori del territorio doganale dell'Unione. A quest'ultimo è stato quindi imposto il pagamento di EUR 25 876 a titolo di rettifica di tale valore in dogana, di EUR 412 per interessi di mora sui corrispondenti dazi doganali non versati, di EUR 187 152 a titolo di IVA all'importazione dovuta, di EUR 42 492 per interessi di mora su tale imposta, nonché un'ammenda di EUR 42 598.

14 L'importatore ha contestato tale decisione dinanzi al dipartimento delle dogane presso il Ministero delle Finanze, che l'ha confermata.

15 L'importatore ha proposto ricorso dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania).

16 Con decisione del 28 novembre 2017, il Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius) ha respinto in quanto infondato il ricorso dell'importatore, il quale ha interposto appello avverso tale decisione dinanzi al Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania).

17 Secondo il giudice del rinvio, è pacifico tra le parti del procedimento principale che il prezzo di vendita delle merci importate comprendeva le spese di consegna alla frontiera, che erano a carico del produttore secondo le condizioni di consegna pattuite descritte al punto 11 della presente sentenza.

18 Tale giudice precisa inoltre che il valore in dogana di tali merci indicato dall'importatore nelle sue dichiarazioni in dogana era costituito dagli importi pagati per le suddette merci e che essi corrispondevano al valore reale di queste ultime. Tuttavia, il valore in dogana così dichiarato era inferiore alle spese sostenute dal produttore per il trasporto ferroviario delle medesime merci fino alla frontiera lituana.

19 A tale riguardo, le autorità doganali sostengono che, in assenza di rettifica del valore di transazione delle merci importate mediante l'aggiunta delle spese di trasporto sostenute dal produttore per determinare il valore in dogana di tali merci, le dichiarazioni in dogana non riflettono l'insieme degli elementi delle suddette merci aventi un valore economico.

20 Per contro, l'importatore asserisce che il prezzo di vendita delle merci importate riflette il loro valore reale, poiché, da un lato, il produttore non ha la possibilità di trasformare o di immagazzinare tali merci e, dall'altro, il riciclaggio di dette merci genera spese molto elevate. Pertanto, sebbene tale prezzo non copra tutte le spese di trasporto sostenute dal produttore, detto prezzo resta giustificato ed economicamente vantaggioso per quest'ultimo, poiché l'importo della tassa ecologica imposta in Bielorussia a titolo di riciclaggio delle merci importate eccederebbe l'importo del valore in dogana dichiarato e delle spese di trasporto di tali merci.

21 Nel caso di specie, il giudice del rinvio si chiede se, ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci importate, l'articolo 29, paragrafo 1, e l'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario nonché l'articolo 70, paragrafo 1, e l'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale dell'Unione impongano che le spese di trasporto siano aggiunte al valore di transazione delle merci in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, nella quale, sebbene le condizioni di vendita prevedano che il prezzo di vendita di tali merci comprenda le spese di trasporto, le spese di trasporto sostenute dal produttore sono superiori al prezzo al quale quest'ultimo cede dette merci all'importatore.

22 In tali circostanze, il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa di Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"Se gli articoli 29, paragrafo 1, e 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario e gli articoli 70, paragrafo 1, e 71, paragrafo 1, lettera e), i) del codice doganale dell'Unione debbano essere interpretati nel senso che il valore di transazione (in dogana) deve essere rettificato in modo da includere tutte le spese effettivamente sostenute dal (...) produttore per il trasporto delle merci al luogo in cui esse sono state introdotte nel territorio doganale dell'Unione (...) europea quando, come nel caso di specie, (1) secondo le condizioni di consegna (...) l'obbligo di coprire tali spese è a carico del (...) produttore e (2) tali spese di trasporto superano il prezzo che è stato concordato ed effettivamente pagato (o da pagare) da parte dell'(...) importatore, ma (3) il prezzo effettivamente pagato (o da pagare) da parte dell'(...) importatore corrisponde al valore reale delle merci, anche ove tale prezzo non sia sufficiente a coprire tutte le spese di trasporto sostenute dal (...) produttore".

Sulla questione pregiudiziale

23 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 29, paragrafo 1, e l'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario, nonché l'articolo 70, paragrafo 1, e l'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale dell'Unione debbano essere interpretati nel senso che, al fine di determinare il valore in dogana di merci importate, occorre aggiungere al valore di transazione di queste ultime le spese effettivamente sostenute dal produttore per il trasporto di tali merci fino al luogo della loro introduzione nel territorio doganale dell'Unione qualora, secondo le condizioni di consegna pattuite, l'obbligo di coprire tali spese incomba al produttore, dette spese eccedano il prezzo effettivamente pagato dall'importatore, ma tale prezzo corrisponda al valore reale delle merci.

24 In via preliminare va ricordato che il diritto dell'Unione in materia di valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi. Il valore in dogana deve di conseguenza riflettere il valore economico reale delle merci importate e, pertanto, tener conto di tutti gli elementi di tali merci che presentano un valore economico. Sebbene il prezzo effettivamente pagato per le merci costituisca, in linea generale, la base di calcolo del loro valore in dogana, detto prezzo è un dato che deve eventualmente formare oggetto di rettifiche qualora tale operazione sia necessaria per evitare di determinare un valore in dogana arbitrario o fittizio (sentenza del 20 giugno 2019, O.R., C-1/18, EU:C:2019:519, punti 22 e 23 e giurisprudenza citata).

25 A tale proposito, il giudice del rinvio rileva che il prezzo pagato per le merci importate corrisponde al loro valore reale e che non esiste alcun elemento che consenta di sostenere che il prezzo realmente pagato dall'importatore per tali merci sia fittizio, perché derivante da una frode o da un abuso del diritto.

26 Di conseguenza, la controversia principale non sembra riguardare un valore in dogana arbitrario o fittizio, circostanza che spetterà al giudice del rinvio verificare, ma verte unicamente sulla questione se, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, l'articolo 29, paragrafo 1, e l'articolo 32,

paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario nonché l'articolo 70, paragrafo 1, e l'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale dell'Unione impongano, al fine di determinare il valore in dogana di merci importate, di aggiungere al loro valore di transazione le spese di trasporto sostenute, conformemente alle condizioni contrattuali, dal produttore e incluse nel prezzo di vendita, qualora tale prezzo non consenta di coprire la totalità delle spese di trasporto.

27 In primo luogo, conformemente all'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale comunitario e all'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, il valore di transazione delle merci importate costituisce la "base primaria" per la determinazione del loro valore in dogana. È solo a titolo di integrazione che taluni altri elementi possono essere aggiunti a tale base al fine di riflettere il valore economico reale di tali merci, in applicazione dell'articolo 32 del codice doganale comunitario e dell'articolo 71 del codice doganale dell'Unione.

28 Orbene, se è vero che l'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario e l'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale dell'Unione consentono di completare il prezzo effettivamente pagato con l'aggiunta delle spese di trasporto, tali disposizioni esigono tuttavia che tali spese non siano già state incluse in tale prezzo, come avviene quando le condizioni di vendita prevedono un prezzo "Reso frontiera".

29 Tale approccio è confermato dall'articolo 164, lettera c), del regolamento n. 2454/93 e dall'articolo 138, paragrafo 3, del regolamento di esecuzione 2015/2447. Tali disposizioni consentono infatti l'aggiunta delle spese di trasporto al valore di transazione delle merci importate solo quando il trasporto è effettuato gratuitamente o tramite l'importatore.

30 Orbene, il giudice del rinvio osserva che, nel procedimento principale, da un lato, nessun elemento consente di sostenere che il prezzo di vendita pattuito non comprendesse le spese di trasporto delle merci importate e, dall'altro, il prezzo pagato dall'importatore corrispondeva al valore reale di tali merci.

31 Di conseguenza, né le condizioni previste all'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario e all'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale dell'Unione, né quelle previste all'articolo 164, lettera c), del regolamento n. 2454/93 e all'articolo 138, paragrafo 3, del regolamento di esecuzione 2015/2447 sono soddisfatte in una situazione come quella di cui al procedimento principale.

32 Una diversa interpretazione di tali disposizioni equivarrebbe ad imporre all'importatore di pagare due volte le spese di trasporto delle merci importate e, di conseguenza, a considerare che le importazioni soggette a condizioni di vendita che prevedono l'inclusione di tali spese nel prezzo di vendita di dette merci debbano essere oggetto d'ufficio di una correzione del valore di transazione.

33 La circostanza che, nel caso di specie, le spese di trasporto delle merci importate sostenute dal produttore eccedano il prezzo effettivamente pagato dall'importatore non è idonea a modificare tale conclusione, a

condizione che tale prezzo rifletta il valore reale di tali merci, circostanza che spetterà al giudice del rinvio verificare.

34 In secondo luogo, il rischio prospettato dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte secondo il quale un operatore economico potrebbe sottrarsi agli obblighi relativi alla determinazione del valore in dogana delle merci importate, avvalendosi della propria autonomia contrattuale, non sembra fondato in circostanze come quelle di cui al procedimento principale. Un rischio del genere presupporrebbe infatti che le spese di trasporto di tali merci non siano state corrisposte, il che, come rilevato dal giudice del rinvio, non è avvenuto nel caso di specie. Inoltre, la presa in considerazione delle condizioni di vendita al momento della determinazione del valore in dogana di dette merci risulta dalle disposizioni dell'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale comunitario e dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione.

35 Sebbene un operatore economico non possa sottrarsi al diritto dell'Unione invocando i propri obblighi contrattuali, la determinazione del valore in dogana di merci importate non può tuttavia essere stabilita in maniera astratta. Conformemente alla giurisprudenza della Corte, essa trova il suo fondamento nelle condizioni in base alle quali è stata effettuata la vendita di cui trattasi, anche se queste differiscono dagli usi commerciali o possono essere considerate inabituali per il tipo di contratto considerato (v., in tal senso, sentenza del 4 febbraio 1986, *Van Houten International*, 65/85, EU:C:1986:53, punto 13). In tal senso, la Corte ha dichiarato che, al fine di valutare se il valore in dogana delle merci importate rifletta il loro valore economico reale, occorre prendere in considerazione la situazione giuridica concreta delle parti del contratto di vendita (v., in tal senso, sentenza del 15 luglio 2010, *G.S.*, C-354/09, EU:C:2010:439, punto 38). Pertanto, non tener conto delle condizioni di vendita nell'ambito della determinazione del valore in dogana di tali merci sarebbe non solo contrario alle disposizioni dell'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale comunitario e dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, ma condurrebbe inoltre a un risultato che non consente di riflettere il valore economico reale di dette merci.

36 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 29, paragrafo 1, e l'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario nonché l'articolo 70, paragrafo 1, e l'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale dell'Unione devono essere interpretati nel senso che, al fine di determinare il valore in dogana di merci importate, non occorre aggiungere al valore di transazione di queste ultime le spese effettivamente sostenute dal produttore per il trasporto di tali merci fino al luogo della loro introduzione nel territorio doganale dell'Unione quando, secondo le condizioni di consegna pattuite, l'obbligo di coprire tali spese incombe al produttore, e ciò anche qualora dette spese eccedano il prezzo effettivamente pagato dall'importatore, allorché tale prezzo corrisponda al valore reale di dette merci, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

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

P.Q.M.

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

L'articolo 29, paragrafo 1, e l'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, nonché l'articolo 70, paragrafo 1, e l'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i), del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, devono essere interpretati nel senso che, al fine di determinare il valore in dogana di merci importate, non occorre aggiungere al valore di transazione di queste ultime le spese effettivamente sostenute dal produttore per il trasporto di tali merci fino al luogo della loro introduzione nel territorio doganale dell'Unione europea quando, secondo le condizioni di consegna pattuite, l'obbligo di coprire tali spese incombe al produttore, e ciò anche qualora dette spese eccedano il prezzo effettivamente pagato dall'importatore, allorché tale prezzo corrisponda al valore reale di dette merci, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.