

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
F.G. JACOBS

presentate il 23 gennaio 2003¹

1. Nella causa in oggetto il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale tedesca) ha sottoposto alla Corte di giustizia due questioni pregiudiziali chiedendo quali effetti produca, sul valore in dogana di determinate merci, un pagamento di interessi effettuato al momento dell'acquisto delle merci stesse ma non denunciato né nel formulario della dichiarazione in dogana né nelle fatture ad esso accluse. La normativa comunitaria esclude i pagamenti di interessi dal valore in dogana delle merci, a condizione che siano «distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare».

2. Era stato deciso di rinviare la redazione delle presenti conclusioni fino a quando la Corte non si fosse pronunciata sulla causa *Overland Footwear*², relativa all'interpretazione di una normativa formulata in termini analoghi³, in base alla quale le «commissioni di acquisto» sono escluse dal valore in dogana delle merci. La suddetta sentenza è stata pronunciata il 5 dicembre 2002.

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — Sentenza 5 dicembre 2002, causa C-379/00 (Racc. pag. I-11133).

3 — Art. 33, lett. e), del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1).

Normativa applicabile

3. All'epoca dei fatti, il valore in dogana delle merci era determinato dal regolamento (CEE) del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci⁴ (in prosieguo: il «regolamento di base»). L'art. 3, n. 1, di tale regolamento stabilisce quanto segue:

«Il valore in dogana delle merci importate, determinato a norma del presente articolo, è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci allorché sono vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, dopo rettifica conformemente all'articolo 8 (...)».

4 — GU L 134, pag. 1, come modificato dal regolamento (CEE) del Consiglio 8 dicembre 1980, n. 3193 (GU L 333, pag. 1).

4. L'art. 3, n. 3, lett. a), così dispone:

«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 quest'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'obbligazione del venditore (...).».

5. L'art. 8, n. 1, elenca una serie di elementi che vanno addizionati al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate al fine di determinare il valore in dogana a norma dell'art. 3. L'elenco comprende «commissioni e senserie, escluse le commissioni di acquisto»⁵, ma non il pagamento degli interessi. L'art. 8, n. 3 stabilisce che per la determinazione del valore in dogana nessun elemento è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare, fatti salvi quelli previsti dall'articolo stesso.

⁵ — Art. 8, n. 1, lett. a), punto i).

6. L'art. 10, n. 1, così stabilisce:

«Ai fini della determinazione del valore in dogana (...), ogni persona o impresa direttamente o indirettamente interessata alle operazioni di importazione considerate fornirà a dette autorità, entro i termini da esse fissati, tutti i documenti e le informazioni necessarie».

7. Ai sensi dell'art. 16,

«Gli elementi e i documenti da fornire all'ufficio di dogana per l'applicazione del presente regolamento sono stabiliti, se necessario, secondo la procedura prevista all'articolo 19».

8. Ai sensi dell'art. 19, n. 1, lett. b), le disposizioni necessarie per l'attuazione, tra l'altro, degli artt. 3, 8 e 16 sono adottate secondo una procedura definita. Conformemente a tale procedura, l'11 giugno 1980 è stato adottato il regolamento (CEE) del Consiglio n. 1495, recante attuazione di talune disposizioni degli articoli 1, 3 e 8 del regolamento (CEE) n. 1224/80 del Consiglio relativo al valore in dogana delle merci⁶ (in prosieguo: il «regolamento d'attuazione»).

⁶ — GU L 154, pag. 14, come modificato dal regolamento (CEE) del Consiglio 29 gennaio 1985, n. 220 (GU L 25, pag. 7).

9. L'art. 3, n. 2, del regolamento d'attuazione stabilisce quanto segue:

«Gli interessi conseguenti ad un accordo di finanziamento concluso dal compratore e relativo all'acquisto di merci importate non sono da includere nel valore in dogana determinato a norma del regolamento (CEE) n. 1224/80 a condizione che:

- a) gli interessi siano distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci;
- b) l'accordo di finanziamento considerato sia stato stabilito per iscritto;
- c) su richiesta, il compratore possa dimostrare che:

— siffatte merci sono effettivamente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare,

— il tasso dell'interesse richiesto non sia superiore al livello comunemente praticato per delle transazioni del genere al momento o nel paese dove è stato garantito il pagamento».

10. Sempre l'11 giugno 1980 è stato adottato, in attuazione dell'art. 19 del regolamento di base, il regolamento (CEE) della Commissione n. 1496, concernente la dichiarazione degli elementi per la determinazione del valore in dogana e la produzione dei relativi documenti⁷. Ai sensi dell'art. 1, n. 1, qualora sia necessario stabilire il valore in dogana ai sensi del regolamento di base, una dichiarazione degli elementi relativi al valore in dogana, compilata su un formulario conforme al modello D.V.1, allegato al regolamento stesso, va annessa alla dichiarazione di immissione in libera pratica presentata per le merci importate. Nel prosieguo delle conclusioni, tale dichiarazione verrà denominata «dichiarazione in dogana».

Fatti e questioni sollevate

11. La Kyocera Electronics Europe GmbH (in prosieguo: la «Kyocera») importava merci che avrebbe potuto pagare entro

120 giorni dall'imbarco, dietro versamento di interessi. Nella dichiarazione in dogana era indicato il prezzo al netto degli interessi, che venivano scoperti dagli ispettori doganali nel corso di un controllo esterno delle importazioni effettuate dalla Kyocera. Le autorità doganali applicavano agli interessi un dazio aggiuntivo. Contro tale decisione la Kyocera proponeva un reclamo amministrativo infruttuoso e, successivamente, la impugnava dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario).

essere interpretato nel senso che i pagamenti di interessi sono distinti dal prezzo delle merci se al momento pertinente dell'accettazione della dichiarazione in dogana l'Ufficio doganale dispone unicamente della fattura avente ad oggetto il prezzo netto delle merci, dalla quale non si può dedurre, né espressamente né logicamente, come del resto neanche dalla dichiarazione del valore in dogana, che nell'ambito del negozio di compravendita da valutare sono stati versati dall'acquirente al venditore anche interessi.

12. Il Finanzgericht respingeva il ricorso, ritenendo che gli interessi facessero parte del valore in dogana delle merci. La Kyocera si appellava al Bundesfinanzhof, facendo valere un motivo di diritto. La questione dibattuta tra le parti è se gli interessi non menzionati nella dichiarazione in dogana, separatamente o come parte del prezzo d'acquisto, debbano essere correttamente considerati come «distinti dal prezzo» ai sensi dell'art. 3, n. 2, lett. a), del regolamento d'attuazione. Conseguentemente, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

2) In caso di soluzione negativa della questione n. 1:

se i versamenti di interessi in tal caso facciano parte del valore in dogana delle merci».

«1) Se l'art. 3, n. 2, lett. a), del regolamento (CEE) della Commissione 11 giugno 1980, n. 1495, recante attuazione di talune disposizioni degli artt. 1, 3 e 8 del regolamento (CEE) del Consiglio n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci, nella versione di cui al regolamento (CEE) n. 220/85, debba

Prima questione

13. Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, quale sia il significato dell'espressione «distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare» e in particolare se tale requisito sia soddisfatto nel caso in cui tanto la dichiarazione in dogana quanto la fattura ad essa acclusa indichino soltanto il prezzo netto pagato senza alcun riferimento ad interessi versati dall'acquirente al venditore.

14. Il Finanzgericht, i cui argomenti sono esposti nell'ordinanza di rinvio, ritiene che, in quanto condizione della compravendita, gli interessi versati dall'acquirente al venditore facciano parte, in via di principio, del valore di transazione ai sensi dell'art. 3, nn. 1 e 3, del regolamento di base. Tali interessi non verrebbero inseriti nel valore in dogana da determinare solo qualora siano soddisfatti i presupposti di cui all'art. 3, n. 2, del regolamento d'attuazione. Nella fattispecie non era soddisfatto però il presupposto di cui all'art. 3, n. 2, lett. a), di tale regolamento, il quale esige che gli interessi siano distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci. Tale menzione a parte sarebbe dovuta avvenire al più tardi al momento dell'accettazione delle dichiarazioni in dogana e avrebbe dovuto risultare dai documenti presentati all'autorità doganale, perché solo in tal caso quest'ultima avrebbe potuto prendere in esame tale menzione a parte. Anche il Bundesfinanzhof ritiene che, a meno che non emergesse dai documenti presentati all'autorità doganale che erano stati effettuati pagamenti di interessi, l'autorità doganale non sarebbe stata in grado di verificare se questi interessi fossero stati validamente esclusi dal valore in dogana.

15. Soltanto la Kyocera e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte. Non essendo stata presentata alcuna richiesta in tal senso, non si è svolta l'udienza. Tanto la Kyocera quanto la Commissione ritengono che la prima questione proposta dal giudice di rinvio dovrebbe essere risolta in senso affermativo: il presupposto per cui il pagamento di interessi dev'essere distinto dal prezzo delle merci è soddisfatto quando sia

la dichiarazione in dogana sia la fattura assieme ad essa presentata menzionano unicamente il prezzo netto delle merci e non contengono alcuna indicazione esplicita o implicita che l'acquirente abbia versato al venditore anche degli interessi.

16. Concordo con questa interpretazione per i motivi che mi accingo ad esporre.

17. L'art. 8, n. 3, del regolamento di base stabilisce esplicitamente che «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» (che non menziona il pagamento di interessi). L'art. 3, n. 2, del regolamento d'attuazione dispone, in modo analogamente esplicito, che «gli interessi (...) non sono da includere nel valore in dogana». La Corte ha confermato che, stabilendo il principio secondo il quale il valore di transazione è «il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci allorché sono vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità», l'art. 3, n. 1, del regolamento di base dispone che detto prezzo venga rettificato in base, unicamente, all'art. 8⁸. Inoltre, con specifico riferimento allo status degli interessi pagati dall'acquirente al venditore in contropartita della dilazione di pagamento, essa ha dichiarato che «salve le rettifiche previste dall'art. 8 [del regolamento di base], la

8 — Sentenza 10 dicembre 1985, causa 290/84, Mainfrucht Obstverwertung (Racc. pag. 3909, punto 23).

remunerazione dei servizi forniti all'acquirente in connessione con l'acquisto di merci importate non fa parte del valore in dogana delle merci»⁹. Tale disposizione sembra in contrasto con l'affermazione del Finanzgericht, così come risulta dall'ordinanza di rinvio, secondo cui, in quanto condizione della compravendita, gli interessi versati farebbero parte del valore di transazione ai sensi dell'art. 3, n. 3, lett. a), del regolamento di base¹⁰.

18. Vero è che l'art. 3, n. 2, del regolamento d'attuazione detta una serie di requisiti (tra cui quelli di cui si discute nel caso in oggetto). Tutti questi requisiti, però, sembrano inerire alla prova più che alla sostanza della qualificazione giuridica, come la Corte sembra aver dichiarato riguardo all'art. 3, n. 2, lett. b) e c)¹¹. Inoltre, come sottolineato dalla Kyocera, gli avvocati generali Darmon, Gulmann e Fennelly hanno suggerito che il presupposto che un elemento non incluso nel valore in dogana sia «distinto» sembra inerire alla prova più che alla natura giuridica dell'elemento stesso¹².

19. Come sottolineato dalla Kyocera e dalla Commissione, la normativa mira a garantire che si sia escluso un «impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi»¹³. Una volta ammesso che il pagamento di interessi non costituisce parte del valore in dogana delle merci, tale principio osta all'interpretazione della normativa sostenuta, in particolare, dal Finanzgericht. La Commissione fa rilevare come il rischio di valori in dogana arbitrari o fittizi venga evitato se l'importatore dichiara alle autorità doganali soltanto il prezzo netto senza interessi, conservando registrazioni in cui gli interessi pagati sono menzionati in un elenco a parte. L'importatore sarà allora in grado di fornire informazioni e documenti su richiesta delle autorità doganali, come stabilito dall'art. 10, n. 1, del regolamento di base¹⁴.

20. Tale opinione è corroborata inoltre da alcune sentenze della Corte invocate sia dalla Kyocera sia dalla Commissione. In particolare, possono essere citate le sentenze Mainfrucht, Hepp e Wünsche.

21. La sentenza Mainfrucht¹⁵ aveva ad oggetto le spese di trasporto successive all'importazione nel territorio doganale

9 — Sentenza 4 giugno 1992, causa C-21/91, Wünsche (Racc. pag. I-3647, punto 16).

10 — V. paragrafo 4 delle presenti conclusioni.

11 — Sentenza Wünsche, citata alla nota 9, punti 19 e 20.

12 — V. conclusioni relative alla sentenza Wünsche, citata alla nota 9, paragrafo 14; conclusioni relative alla sentenza 9 agosto 1994, causa C-340/93, Thierschmidt (Racc. pag. I-3905, paragrafi 30 e 31), e le conclusioni relative alla sentenza 29 maggio 1997, causa C-93/96, ICT (Racc. pag. I-2881, paragrafo 16). Inoltre, l'avvocato generale Lenz, nelle conclusioni presentate per la sentenza 18 aprile 1991, causa C-79/89, Brown Boveri (Racc. pag. I-1853, paragrafo 87), ha definito i costi «distinti» «forma attenuata della giustificazione».

13 — V. il sesto 'considerando' del regolamento di base e sentenza Mainfrucht, citata alla nota 8, punto 35.

14 — V. paragrafo 6 delle presenti conclusioni.

15 — Citata alla nota 8.

della Comunità che, ai sensi dell'art. 15 del regolamento di base, non sono incluse nel valore in dogana delle merci importate «a condizione che tali spese siano distinte dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate». L'importatore aveva presentato una dichiarazione in dogana con annesse due fatture, recanti l'una il prezzo delle merci consegnate e le spese di trasporto fino alla frontiera tedesca e l'altra le spese di trasporto dalla frontiera tedesca fino alla sede della Mainfrucht. Secondo le autorità doganali queste ultime spese di trasporto costituivano parte integrante del valore di transazione ai sensi dell'art. 3, n. 1, del regolamento di base, in quanto esse non erano verificabili dal momento che la fattura era stata emessa dal fornitore. La Corte si è pronunciata a favore dell'importatore, dichiarando che emergeva chiaramente dai lavori preparatori e dalla tenore della normativa che tali spese non vanno considerate come parte del valore in dogana.

22. La sentenza Hepp¹⁶ riguardava un importatore che aveva pagato al proprio agente una commissione d'acquisto esclusa dal valore in dogana delle merci ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), punto i), del regolamento di base. La dichiarazione in dogana menzionava soltanto il prezzo delle merci al netto della commissione d'acquisto. Si chiedeva alla Corte se la commissione d'acquisto, fatturata separatamente, dovesse essere inclusa nel valore in dogana delle merci importate. Il caso verteva in parte sulla questione delle conseguenze da attribuire al fatto che l'importatore avesse

erroneamente inserito il nome dell'agente nella dichiarazione in dogana sotto la rubrica «venditore»: le autorità doganali, avendo scoperto l'esistenza di una commissione d'acquisto pagata ad una parte descritta come venditore, ne avevano arguito che la commissione costituiva parte del prezzo delle merci. La Corte ha affermato che il prezzo netto dichiarato costituiva il valore in dogana ai sensi dell'art. 3, n. 1, del regolamento di base e che la commissione d'acquisto non andava inclusa nel detto valore. L'avvocato generale Mischo ha implicitamente ritenuto soddisfatto il presupposto secondo il quale le commissioni d'acquisto debbono essere distinte «dal prezzo effettivamente pagato o da pagare»¹⁷.

23. Nella sentenza Wünsche¹⁸ l'importatore non aveva incluso gli interessi versati nelle sue dichiarazioni in dogana; questo peraltro non aveva impedito alla Corte di considerare chiaramente tali pagamenti come «distinti dal prezzo pagato o da pagarsi per le merci importate»¹⁹.

24. A mio avviso, le sentenze Mainfrucht e Hepp, in particolare, vanno a sostegno della tesi per cui, in linea di principio, un elemento come gli interessi versati al ven-

16 — Sentenza 25 luglio 1991, causa C-299/90 (Racc. pag. I-4301).

17 — V. paragrafo 39 delle conclusioni relative a tale sentenza (in cui il termine francese «distinctes» è stato impropriamente tradotto nella versione inglese con il termine «separate»).

18 — Citata alla nota 9.

19 — V. punto 19.

ditore dall'acquirente di merci importate non può costituire parte del valore in dogana delle merci stesse. Va sottolineato come l'avvocato generale Mischo abbia seguito un approccio analogo nella causa *Overland Footwear*²⁰.

25. Le sentenze *Wünsche e Hepp* suffragano la tesi secondo la quale, qualora nella dichiarazione in dogana sia menzionato soltanto il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, senza alcun riferimento a spese aggiuntive che la normativa esclude esplicitamente dal valore in dogana stesso, deve ritenersi soddisfatto il presupposto secondo cui le spese aggiuntive devono essere «distinte». Le cause che potrebbero essere citate per sostenere il contrario avevano ad oggetto una situazione diversa, ossia il caso in cui le dichiarazioni in dogana e/o le fatture annesse contengono un dato composito comprensivo tanto del prezzo quanto delle spese aggiuntive²¹. È chiaro che, in simili casi, un importatore che intenda provare che il valore in dogana costituisce da solo il prezzo al netto di altri elementi aggiuntivi, deve tenere separati questi dati nella dichiarazione in dogana²². Come sostenuto in particolare dalla *Kyocera*, la necessità di distinguere sorge solo quando un importo

comprende due elementi, uno soggetto a dazio doganale e l'altro esente. Se i due elementi sono separati fin dal principio, non vi è necessità di effettuare distinzioni.

26. Non condivido invece il timore, espresso dal giudice del rinvio, quanto alle difficoltà che le autorità doganali potrebbero incontrare nel verificare se gli interessi siano stati giustamente esclusi dal valore in dogana, qualora manchino informazioni nella dichiarazione in dogana. Il problema, come osservato sia dalla *Kyocera* sia dalla Commissione, è stato affrontato dalla giurisprudenza della Corte: nella sentenza *Mainfrucht*²³ — nella quale le autorità doganali avevano espressamente lamentato problemi di verifica — la Corte ha dichiarato che tali autorità avrebbero potuto, qualora le circostanze lo giustificassero, controllare la fattura relativa alle spese escluse dal valore in dogana.

27. Occorre infine menzionare la recente sentenza *Overland Footwear*²⁴. Di fatto, tale sentenza non è risultata rilevante per la causa in oggetto perché l'interpretazione data dalla Corte alla normativa in esame era espressamente limitata a un caso in cui l'elemento aggiuntivo, non soggetto a dazio doganale — nella fattispecie si trattava di una commissione d'acquisto — era stato incluso nel valore dichiarato in dogana e non distinto dal prezzo di vendita delle merci²⁵. Come ho già

20 — Citata alla nota 2; v., in particolare, paragrafi 20-26 delle conclusioni.

21 — V., in particolare, sentenze *Brown Boveri*, citata alla nota 12, e *Overland Footwear*, citata alla nota 2.

22 — Come osserva l'avvocato generale Mischo al paragrafo 30 delle sue conclusioni relative alla sentenza *Overland Footwear*, «se è lecito attendersi perspicacia da parte del personale doganale, non si può tuttavia esigere che esso possieda il dono della divinazione».

23 — Citata alla nota 13, punti 33 e 34.

24 — Citata alla nota 2.

25 — V. punto 17.

chiarito²⁶, non ritengo che cause relative a dichiarazioni in dogana contenenti un dato composito che annovera un elemento soggetto a dazio e un elemento esente possano essere di ausilio nel determinare la regolarità di dichiarazioni che contengono un dato soggetto a dazio doganale al netto di spese aggiuntive che sono invece esenti.

28. Di conseguenza, concludo che il presupposto, di cui all'art. 3, n. 2, lett. a), del regolamento d'attuazione, che il pagamento di interessi sia distinto dal prezzo delle merci, è soddisfatto quando tanto la dichiarazione in dogana quanto la fattura annessa menzionano soltanto il prezzo netto delle merci e non contengono alcuna indicazione esplicita o implicita del fatto che l'acquirente abbia versato al venditore anche degli interessi.

29. Nelle sue osservazioni scritte, la Commissione solleva un'ulteriore questione. Essa osserva che, anche se ai sensi dell'art. 3, n. 2, del regolamento d'attuazione, gli interessi sono sufficientemente distinti dal prezzo delle merci nelle circostanze descritte nel paragrafo precedente, l'importatore è nondimeno tenuto a indicare l'esistenza di tale versamento di interessi nella dichiarazione in dogana cui in precedenza si è fatto riferimento²⁷. Il formulario comprende, alla sezione C,

detrazioni, la seguente voce: «21. Altri oneri (*specificare*)». Secondo la Commissione, gli interessi andrebbero menzionati sotto tale rubrica. Se questo è vero, gli interessi possono essere portati in detrazione solo se prima erano stati inclusi nel prezzo delle merci dichiarate sotto la sezione A, base di calcolo.

30. La Commissione aggiunge che il mancato adempimento di tale formalità non fa sorgere debiti doganali né comporta alcuna sanzione di diritto comunitario.

31. Tuttavia, poiché il giudice nazionale non ha sollevato questioni sotto tale profilo, propongo di non prenderlo in esame.

Seconda questione

32. Poiché ho suggerito di risolvere in senso affermativo la prima questione sollevata dal giudice nazionale, non occorre rispondere alla seconda questione, posta solo per l'ipotesi in cui la prima fosse stata risolta negativamente.

26 — V. il paragrafo 25 delle presenti conclusioni.

27 — Paragrafo 10.

Conclusione

33. Di conseguenza, suggerisco alla Corte di risolvere le questioni sollevate dal Bundesfinanzhof nel modo seguente:

«Gli interessi pagati dall'acquirente al venditore di merci importate sono “distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare” per le merci stesse ai sensi dell'art. 3, n. 2, lett. a), del regolamento (CEE) della Commissione 11 giugno 1980, n. 1495, recante attuazione di talune disposizioni degli articoli 1, 3 e 8 del regolamento (CEE) n. 1224/80 del Consiglio relativo al valore in dogana delle merci, come modificato dal regolamento (CEE) n. 220/85, quando tanto la dichiarazione in dogana quanto la fattura annessa menzionano soltanto il prezzo netto delle merci e non contengono alcuna indicazione esplicita o implicita del fatto che l'acquirente abbia versato al venditore anche degli interessi».