



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOTZI
presentate il 5 dicembre 2013¹

Causa C-571/12

**Greencarrier Freight Services Latvia SIA
contro
Valsts ieņēmumu dienests**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Augstākās tiesas Senāts (Lettonia)]

«Unione doganale — Codice doganale — Articoli 70, 78 e 221 del regolamento (CEE) n. 2913/92 — Revisione delle dichiarazioni in dogana — Visita parziale delle merci — Estensione dei risultati delle visite a merci identiche incluse in altre dichiarazioni — Ammissibilità — Controllo a posteriori — Impossibilità di chiedere una visita supplementare — Termine di prescrizione — Certezza del diritto»

I – Introduzione

1. Il presente rinvio pregiudiziale, proposto dall'Augstākās tiesas Senāts (Sezioni Unite della Corte suprema della Repubblica di Lettonia), solleva essenzialmente la questione della misura in cui l'autorità doganale possa estendere i risultati dei controlli da essa compiuti su talune dichiarazioni in dogana, sulla base di campioni prelevati dalla merce cui esse si riferiscono, a dichiarazioni anteriori relative a merce apparentemente identica per cui non sono stati prelevati e non è più possibile prelevare campioni.

2. Tale questione è sorta nell'ambito di una controversia che contrappone la Greencarrier Freight Services Latvia SIA (in prosieguo: la «GFSL»), società a responsabilità limitata di diritto lettone, la quale importa dalla Russia, per conto della società SIA «Hantas», biscotti e barrette di cioccolato in vista della loro immissione in libera pratica nell'Unione europea, all'amministrazione tributaria lettone.

3. Più precisamente, nel corso dei mesi di aprile e maggio 2007, quest'ultima amministrazione ha effettuato un accertamento dei dazi doganali pagati dalla SIA Hantas tra il 1° maggio 2004 ed il 31 dicembre 2006 sulla base di 35 dichiarazioni in dogana presentate dalla GFSL la quale, in caso d'insorgenza di un'obbligazione doganale, era chiamata a risponderne come soggetto debitore. In tale contesto l'amministrazione tributaria lettone ha proceduto al prelievo ed all'analisi di campioni relativi a sei dichiarazioni in dogana presentate nel corso dei mesi di ottobre e novembre 2005. Sulla base dei risultati di tale controllo, l'amministrazione tributaria ha rilevato che in 29 dichiarazioni in dogana presentate tra il 4 giugno 2004 e il 29 novembre 2005, comprese le sei dichiarazioni controllate, la GFSL aveva dichiarato le merci importate nell'Unione europea per essere ivi immesse in libera pratica indicando, ai fini della loro classificazione nella tariffa integrata delle Comunità europee (TARIC), codici errati della nomenclatura combinata.

¹ — Lingua originale: il francese.

4. Con decisione del 31 maggio 2007, l'amministrazione tributaria ha informato la GFSL dell'insorgenza di un'obbligazione doganale, ha fissato gli importi dei dazi all'importazione e dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), maggiorati di interessi di mora, e ha inflitto alla medesima un'ammenda per errata applicazione dei codici della nomenclatura combinata.

5. In seguito al reclamo della GFSL, la decisione in parola è stata confermata con decisione del 14 settembre 2007.

6. L'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa d'appello regionale), chiamata a pronunciarsi sul ricorso della GFSL diretto ad ottenere l'annullamento di quest'ultima decisione, ha statuito con sentenza dell'8 dicembre 2011 che, mentre i dazi all'importazione, l'IVA e l'ammenda per la merce di cui alle sei dichiarazioni controllate erano stati stabiliti correttamente, la decisione del 14 settembre 2007 doveva invece essere annullata quanto al resto per il motivo che l'amministrazione tributaria lettone aveva, in violazione dell'articolo 70, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 2913/92² (in prosieguo: il «codice doganale»), applicato a torto i risultati del controllo della merce oggetto delle suddette sei dichiarazioni alla merce rientrante in altre 23 dichiarazioni effettuate tra il 4 giugno 2004 ed il 6 settembre 2005, vale a dire merce importata più di un anno prima rispetto a quella controllata. Posto che l'amministrazione tributaria lettone non aveva potuto dimostrare l'impiego di codici errati per la merce di cui trattasi, la GFSL non era in alcun modo tenuta a fornire prove relative alle proprietà oggettive di tale merce, e ciò tanto più che le era ormai preclusa ogni possibilità di sottoporla a visita.

7. Sia l'amministrazione tributaria lettone che la GFSL hanno presentato dinanzi al giudice del rinvio un ricorso in cassazione avverso tale sentenza.

8. Dinanzi a quest'ultimo giudice, l'amministrazione tributaria ha sostenuto che le merci oggetto delle altre 23 dichiarazioni in dogana erano identiche a quelle cui si riferivano le sei dichiarazioni controllate quanto a composizione, denominazione, aspetto e produttore, circostanza questa comprovata dalle informazioni contenute nei certificati forniti dalla GFSL. L'amministrazione lettone sarebbe pertanto legittimata, in virtù del principio di economia procedurale, a non verificare il resto della merce e ad applicare i risultati dell'identificazione alle altre merci identiche, mentre la GFSL sarebbe tenuta, dal canto suo, a fornire elementi comprovanti la diversità tra le merci.

9. Il giudice del rinvio osserva tuttavia che i suddetti risultati sono stati applicati a merce compresa in dichiarazioni anteriori di oltre un anno alle dichiarazioni per cui erano stati prelevati i campioni. Orbene, secondo la GFSL, non sarebbe oggettivamente possibile sottoporre la merce già dichiarata in tali dichiarazioni ad una visita successiva al passaggio in dogana, né esercitare il diritto di chiedere una visita supplementare.

10. Alla luce di quanto precede, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le due questioni pregiudiziali seguenti:

«1. Se l'articolo 70, paragrafo 1, primo comma, del [codice doganale] possa essere interpretato nel senso che permette di estendere i risultati di una visita parziale delle merci indicate in una dichiarazione a merci indicate in altre dichiarazioni precedenti, per le quali non è stata effettuata alcuna visita parziale, ma che erano state dichiarate con il medesimo codice della nomenclatura combinata, provenivano dallo stesso produttore e la cui denominazione e composizione,

2 — Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1). Le norme del regolamento in parola sono state modificate in più occasioni, ma tali modifiche non rilevano ai fini della presente causa. Si noti anche che il regolamento n. 2913/92 è stato abrogato e sostituito dal regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, che istituisce il codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato) (GU L 145, pag. 1), il quale è applicabile soltanto dal 24 giugno 2013.

secondo le informazioni riportate nei certificati del suddetto produttore, erano identiche a quelle delle merci considerate nella suddetta dichiarazione e dalle quali erano stati prelevati campioni ai fini di una visita parziale.

In altri termini:

Se la nozione di dichiarazione di cui all'articolo 70, paragrafo 1, primo comma, del [codice doganale] comprenda anche le dichiarazioni [relative a partite] di cui non siano stati prelevati campioni, ma in cui siano state dichiarate merci identiche (le merci sono state dichiarate con lo stesso codice della nomenclatura combinata, provenivano da un medesimo produttore e la denominazione nonché la composizione delle merci indicate nei certificati del produttore erano identiche).

2. In caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia possibile estendere i risultati della visita parziale prevista all'articolo 70, paragrafo 1, primo comma, del [codice doganale] a dichiarazioni per le quali il dichiarante non possa chiedere, per ragioni oggettive, una visita supplementare a norma dell'articolo 70, paragrafo 1, secondo comma, non avendo la possibilità di presentare le merci ad un controllo in forza dell'articolo 78, paragrafo 2, del medesimo [codice]».

11. Dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte la GFSL, i governi spagnolo, lettone e ceco nonché la Commissione europea. Tali parti interessate, ad eccezione dei governi spagnolo e ceco, sono state sentite all'udienza tenutasi il 2 ottobre 2013.

II – Analisi

A – Sull'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale

12. Nelle sue due questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio si interroga sull'interpretazione dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale, riferendosi marginalmente all'articolo 78 del suddetto codice nella seconda delle suddette questioni.

13. Se è vero che la Corte ha riconosciuto a più riprese che spetta ai giudici nazionali, i quali la adiscono con un rinvio pregiudiziale, valutare segnatamente la rilevanza delle questioni che le sottopongono, essa richiede tuttavia, in particolare al fine di fornire una risposta utile al giudice nazionale, di disporre di un minimo di spiegazioni sui motivi della scelta delle disposizioni di diritto dell'Unione di cui il suddetto giudice chiede l'interpretazione e sul nesso che questi individua tra quelle disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla controversia di cui al procedimento principale, oltre che riguardo ai fatti di tale controversia³.

14. Per le ragioni di seguito illustrate, non ritengo che, nel caso di specie, le questioni pregiudiziali rischino di dover essere dichiarate irricevibili.

15. Tuttavia, alla luce delle circostanze di fatto esposte dal giudice del rinvio, la pertinenza di una risposta della Corte sull'interpretazione dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale pare soggetta a discussione, come ha del resto fatto valere il governo spagnolo nelle sue osservazioni scritte.

3 — V., in tal senso, in particolare, ordinanza del 17 settembre 2009, Investitionsbank Sachsen-Anhalt (C-404/08 e C-409/08, punti da 28 a 30 e giurisprudenza citata).

16. Infatti tale disposizione, la quale si iscrive nella rubrica del codice doganale riferentesi alla «procedura normale» dell'esame delle dichiarazioni in dogana, stabilisce che «[s]e la visita riguarda solo una parte delle merci oggetto di *una medesima* dichiarazione i suoi risultati valgono per tutte le merci comprese in *tale* dichiarazione»⁴.

17. L'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale disciplina quindi, come hanno correttamente sostenuto i governi spagnolo e ceco nelle loro osservazioni scritte, l'esame delle dichiarazioni in dogana, compiuto dalle autorità competenti di uno Stato membro prima dello svincolo delle merci, autorizzando un'applicazione dei risultati di una visita siffatta, vertente su una parte della merce oggetto di una stessa dichiarazione, all'insieme delle merci di tale dichiarazione.

18. La Corte ha così precisato, quanto alle disposizioni del diritto dell'Unione che hanno preceduto l'articolo 70 del codice doganale ma che hanno direttamente ispirato il suddetto articolo, che la contestazione da parte di un operatore della rappresentatività di un campione prelevato dall'autorità doganale non può essere illimitata, ma deve in linea di principio estinguersi con la concessione, da parte di tale autorità, dello svincolo delle merci di cui trattasi⁵.

19. Orbene, le circostanze di fatto illustrate dal giudice del rinvio, da un lato, indicano che le autorità fiscali lettone hanno effettuato un controllo a posteriori delle dichiarazioni in dogana oggetto del procedimento principale, tutte relative a merci per le quali era già stato precedentemente concesso lo svincolo, e, dall'altro, riguardano l'estrapolazione della visita della merce oggetto di sei dichiarazioni a merci indicate in altre 23 dichiarazioni precedenti e non l'estrapolazione della visita parziale della merce di una sola e medesima dichiarazione, unica ipotesi, quest'ultima, prevista dall'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale.

20. Una risposta della Corte circa l'interpretazione di tale disposizione sarebbe pertanto, a mio avviso, di scarsa utilità per il giudice del rinvio alla luce delle circostanze del procedimento principale, a meno di indicare semplicemente che l'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale non disciplina l'ipotesi di un controllo a posteriori della merce dopo la concessione dello svincolo e non permette l'estrapolazione della visita di merci comprese in più dichiarazioni in dogana a merci, ancorché identiche, che sono state oggetto di dichiarazioni in dogana precedenti.

21. Una risposta in tal senso è non solo conforme alla lettera dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale, ma corrisponde anche all'economia di tale codice.

22. L'articolo 70 del codice doganale si iscrive infatti nelle quattro fasi principali della procedura unica relativa ad una sola dichiarazione in dogana e che sfocia nella decisione di svincolo delle merci ai fini del regime doganale interessato o nel diniego di tale svincolo, le quali sono: a) la presentazione della dichiarazione in dogana (articolo 62 del codice doganale); b) l'accettazione della dichiarazione in dogana (articolo 63 del suddetto codice); c) la verifica facoltativa della dichiarazione in dogana, ivi compresa la possibile visita delle merci e la definizione delle eventuali conseguenze di una visita siffatta (articoli da 68 a 72 del codice), e d) la decisione di svincolo delle merci o il suo diniego (articoli da 73 a 75 del codice). Quando la dichiarazione non è verificata, come sembra essere accaduto con tutta probabilità nel caso delle dichiarazioni iniziali della GFSL, l'articolo 71, paragrafo 1, del codice prevede che l'applicazione delle disposizioni del codice avvenga in base alle indicazioni figuranti nella dichiarazione, mentre l'articolo 73 del medesimo codice stabilisce, in tal caso, che l'autorità doganale concede lo svincolo delle merci per tutte le merci oggetto della medesima dichiarazione.

4 — Il corsivo è mio.

5 — V. sentenza del 4 marzo 2004, Derudder (C-290/01, Racc. pag. I-2041, punto 43).

23. Pertanto l'economia del codice doganale ben conferma, a mio avviso, che la visita prevista dall'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale riguarda soltanto la verifica di una parte della merce compresa in un'unica e medesima dichiarazione prima che sia accordato il suo svincolo, cosicché tale visita non può svolgersi dopo il suddetto svincolo e i suoi risultati non possono essere applicati ad altre dichiarazioni anteriori.

24. Posto che l'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale non disciplina l'ipotesi di un controllo a posteriori di merci dopo la concessione dello svincolo e non permette di estrapolare la visita delle merci comprese in più dichiarazioni in dogana a merci, ancorché identiche, che sono state oggetto di altre e precedenti dichiarazioni in dogana, ne consegue che non occorre esaminare la seconda questione, sollevata dal giudice del rinvio soltanto nell'ipotesi di una risposta affermativa alla prima.

25. Tuttavia, sulla base della situazione di fatto considerata dal giudice del rinvio, che evoca, come ho già ricordato, un controllo a posteriori delle dichiarazioni in dogana della GFSL, e delle osservazioni scritte e orali sottoposte alla Corte in relazione all'articolo 78 del codice doganale, sembra essere quest'ultima la disposizione applicata nel procedimento principale e la cui interpretazione potrebbe presentare una certa utilità per il giudice del rinvio, fermo restando che questi, quale giudice di cassazione, può tuttavia essere limitato nel suo controllo dalle valutazioni e dal fondamento normativo su cui si è basato il giudice nazionale la cui sentenza è stata sottoposta a impugnazione.

26. Con tale riserva di carattere processuale, che spetterà togliere eventualmente al giudice del rinvio, e nell'ottica di fornire a quest'ultimo taluni elementi di interpretazione del diritto dell'Unione che gli permettano di risolvere il problema giuridico sottopostogli⁶, l'articolo 78 del codice doganale suscita da parte mia le seguenti considerazioni.

B – Sull'articolo 78 del codice doganale

27. L'articolo 78 del codice doganale si colloca nella rubrica «C. Controllo a posteriori delle dichiarazioni» del codice doganale e prevede, al paragrafo 1, che «[d]opo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante».

28. Il paragrafo 2 di tale articolo precisa che «[d]opo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale, per accertare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione, può controllare i documenti ed i dati commerciali relativi alle operazioni d'importazione o di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse. Questi controlli possono essere effettuati presso il dichiarante, presso chiunque sia direttamente o indirettamente interessato alle predette operazioni in ragione della sua attività professionale o da chiunque possieda, per le stesse ragioni, tali documenti e dati. La medesima autorità può procedere anche alla visita delle merci quando queste possano esserle ancora presentate».

29. L'articolo 78, paragrafo 3, del codice indica infine che «[q]uando dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, nel rispetto delle norme in vigore e tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone, adotta i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione».

⁶ — V., in questo senso, in particolare, sentenza dell'8 novembre 2012, *Gülbahce* (C-268/11, punti 31 e 32 e giurisprudenza citata).

30. Si dovrà anche ricordare che tale articolo non trovava equivalenti nella normativa comunitaria precedente al codice doganale ed è quindi lecito supporre che sia stato introdotto poiché era stata constatata una lacuna nel sistema anteriore, nel senso che il legislatore dell'Unione si è reso conto che era necessario predisporre la possibilità di una correzione delle dichiarazioni in dogana anche dopo lo svincolo delle merci⁷.

31. Nella presente causa è pacifico che l'autorità doganale dispone di un ampio potere discrezionale, già riconosciuto dalla Corte, per compiere siffatti controlli a posteriori e per procedere alla revisione della dichiarazione o delle dichiarazioni che ne hanno fatto oggetto, d'ufficio o su richiesta del dichiarante, anche nel caso in cui le merci considerate non possano più essere sottoposte ad un esame fisico⁸.

32. La causa non riguarda neppure l'interpretazione dell'espressione, impiegata all'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale, «elementi inesatti o incompleti» delle dichiarazioni in dogana iniziali che sarebbero stati constatati dall'autorità doganale a seguito dei suoi controlli a posteriori e della revisione delle suddette dichiarazioni⁹.

33. La discussione si è invece concentrata su tre diversi aspetti accomunati dal fatto di riguardare la portata dell'articolo 78 del codice doganale e che possono essere riassunti attraverso i seguenti quesiti: a) Il controllo a posteriori e la revisione di una dichiarazione possono estendersi ad altre dichiarazioni? b) In caso affermativo, l'estrapolazione dei risultati dei controlli è limitata alle sole merci identiche? c) L'applicazione dell'articolo 78 del codice doganale è soggetta a limiti di tempo cosicché l'autorità doganale non può procedere indefinitamente alla revisione delle dichiarazioni in dogana?

1. Sul principio dell'estrapolazione dei risultati dei controlli a posteriori compiuti su talune dichiarazioni ad altre dichiarazioni, comprese quelle anteriori

34. L'irrevocabilità delle dichiarazioni in dogana è stata considerata a lungo un principio inviolabile dalla maggior parte degli Stati membri dell'Unione¹⁰. Benché tale principio non sia stato rimesso in discussione, il suo rigore si è tuttavia progressivamente attenuato, dal momento che il codice doganale ammette che una dichiarazione possa, prima della concessione dello svincolo della merce e alle condizioni ivi previste, essere oggetto di una rettifica su richiesta del dichiarante (v. articolo 65 del codice doganale) e, dopo l'accettazione dello svincolo, di revisione a norma dell'articolo 78 del codice doganale¹¹.

35. L'articolo 78 del codice doganale rappresenta quindi un'eccezione al principio dell'irrevocabilità delle dichiarazioni in dogana¹² e dovrebbe, a mio avviso, in quanto tale, essere oggetto di un'interpretazione restrittiva.

7 — V., in questo senso, il paragrafo 57 delle conclusioni dell'avvocato generale Mischo nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 5 dicembre 2002, *Overland Footwear* (C-379/00, Racc. pag. I-11133). Si osserva che, nella sua sentenza (v. punto 22), la Corte ha dichiarato che non era necessaria una sua pronuncia sull'interpretazione dell'articolo 78 del codice doganale.

8 — V., per quanto attiene al margine di discrezionalità, sentenza del 12 luglio 2012, *Südzucker e a.* (C-608/10, C-10/11 e C-23/11, punto 48) e, quanto alla possibilità di una revisione anche in mancanza di un controllo fisico delle merci, sentenze *Südzucker e a.*, citata (punto 50), e del 22 novembre 2012, *Digitalnet e a.* (C-320/11, C-330/11, C-382/11 e C-383/11, punto 66).

9 — Ad ogni buon fine, ricordo che la Corte ha già stabilito che la suddetta espressione comprende allo stesso tempo errori od omissioni materiali ed errori di interpretazione del diritto applicabile: v., in particolare, sentenza del 14 gennaio 2010, *Terex Equipment e a.* (C-430/08 e C-431/08, Racc. pag. I-321, punto 56 e giurisprudenza citata).

10 — V., in tal senso, Berr, C.J., e Trémeau, H., *Le droit douanier communautaire et national*, 6^a edizione, Economica, Parigi, 2004, pag. 179.

11 — V., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2005, *Overland Footwear* (C-468/03, Racc. pag. I-8937, punto 64).

12 — V. paragrafo 33 delle conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza *Overland Footwear*.

36. Da una semplice lettura del testo dell'articolo 78 del codice doganale si deve constatare che non è menzionata alcuna estrapolazione dei controlli a posteriori compiuti dall'autorità doganale su determinate dichiarazioni in dogana ad altre dichiarazioni, in particolare se anteriori.

37. Tale disposizione non sembra tuttavia precludere all'autorità doganale la possibilità di compiere una siffatta estrapolazione tenuto conto dell'economia e degli obiettivi del codice doganale.

38. Infatti, posto che, da una parte, l'autorità doganale non procede di norma a controlli a priori poiché si tratta di «sopprimere o per lo meno limitare, per quanto possibile, le formalità e i controlli doganali»¹³ al fine di favorire la celerità delle operazioni commerciali tenuto conto della «grande importanza»¹⁴ che rappresenta il commercio esterno per l'Unione e, dall'altra, che tale stessa autorità deve disporre di ampie possibilità di controllo per provvedere all'ordinata applicazione della normativa doganale¹⁵, ritengo sia indispensabile permetterle di estendere, d'ufficio o su richiesta del dichiarante, i risultati dei controlli a posteriori compiuti sulla merce di una dichiarazione in dogana a merce identica che sia stata oggetto di altre dichiarazioni in dogana e quindi, eventualmente, di sottoporre a revisione l'insieme delle dichiarazioni.

39. Riconoscere una discrezionalità siffatta all'autorità doganale garantisce un giusto equilibrio tra le esigenze di un'ordinata applicazione della normativa doganale e i diritti dei dichiaranti.

40. Infatti, ove la revisione riveli che le disposizioni che disciplinano il regime doganale in parola sono state applicate sulla base di elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, conformemente all'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale, deve adottare le misure necessarie per regolarizzare la situazione, tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone. Orbene, secondo la giurisprudenza, in particolare quando la revisione è richiesta dal dichiarante, se la revisione in parola evidenzia che i dazi all'importazione inizialmente versati eccedevano quanto era dovuto per legge, la misura necessaria a regolarizzare la situazione può consistere solo nel rimborso dell'eccedenza riscossa o nello sgravio di tali dazi¹⁶. Pertanto, se, nell'ambito dell'applicazione dell'articolo 78 del codice doganale, fosse impedito all'autorità doganale di estendere i risultati dei suoi controlli a posteriori su determinate dichiarazioni ad altre dichiarazioni, un divieto del genere potrebbe comportare un arricchimento senza causa ove tali risultati dimostrassero che l'amministrazione ha percepito somme in eccesso. L'autorità in questione sarebbe così indotta, a mio avviso, a non soddisfare pienamente il suo obbligo di regolarizzare la situazione del dichiarante alla luce dei nuovi elementi di cui dispone, in violazione dell'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale.

41. Un'argomentazione siffatta deve valere anche nell'ipotesi in cui i controlli a posteriori possano sfociare in una revisione delle dichiarazioni in dogana che comporta la comunicazione di una nuova obbligazione doganale consistente nella maggiorazione dei dazi doganali inizialmente versati.

42. Posto che la decisione di procedere a tali controlli, anche d'ufficio, non sfocia necessariamente nella revisione di una o più dichiarazioni in dogana e, a fortiori, in una rettifica dei dazi doganali inizialmente versati, non vedo infatti come l'autorità doganale possa essere ex ante autorizzata a procedervi unicamente a condizione che il risultato sia favorevole al dichiarante.

13 — V. considerando 6 del codice doganale.

14 — Idem.

15 — V. considerando 5 del codice doganale.

16 — V., in tal senso, citate sentenze *Overland Footwear* (punto 53), e *Terex Equipment e a.* (punto 63). Tale sgravio è disciplinato dall'articolo 236 del codice doganale: v. citata sentenza *Terex Equipment e a.* (punto 64 e giurisprudenza citata).

43. Inoltre, se le competenze dell'autorità doganale fossero in tal modo limitate, si potrebbe temere che la suddetta autorità sia indotta a moltiplicare e ad intensificare i controlli a priori sulle dichiarazioni in dogana, il che mal si concilierebbe con l'obiettivo del codice doganale di garantire procedure rapide ed efficaci di immissione in libera pratica delle merci importate nell'Unione¹⁷.

44. In tale contesto, permettere all'autorità doganale di procedere a controlli a posteriori sulla base di campioni di merci ed a un'idonea estrapolazione delle risultanze di tali controlli appare così coerente sia con le risorse limitate di cui tale autorità dispone che con la legge delle probabilità e la gestione dei rischi¹⁸.

45. Tuttavia la discrezionalità riconosciuta all'autorità doganale nell'ambito dell'applicazione dell'articolo 78 del codice doganale non può essere illimitata.

2. Sull'identità delle merci interessate dall'estrapolazione dei controlli a posteriori

46. Anzitutto, come hanno giustamente sottolineato la GFSL ed il governo spagnolo, tale estrapolazione dei risultati dei controlli a posteriori è legittima solo se le merci che non sono state sottoposte a controllo sono identiche a quelle controllate, nel senso che esse avrebbero dovuto essere tutte classificate nella stessa sottovoce della nomenclatura tariffaria. Ritengo pertanto che le differenze tra le merci che non incidano affatto sulla loro classificazione tariffaria dovrebbero essere considerate del tutto irrilevanti.

47. Se è vero che, in linea di principio, il presupposto relativo all'identità delle merci non è oggetto di discussione, il suo rispetto nel procedimento principale è invece fortemente contestato dalla GFSL la quale afferma che l'autorità doganale non avrebbe dimostrato che le merci comprese nelle dichiarazioni in dogana che non sono state oggetto di controllo a posteriori erano effettivamente identiche a quelle di cui alle sei dichiarazioni che sono state sottoposte ai suddetti controlli.

48. Non è facile determinare se la questione dell'identità della merce sia stata definitivamente risolta nell'ambito del procedimento principale, problematica di ordine fattuale sulla quale non competerebbe in ogni caso alla Corte pronunciarsi nel contesto della cooperazione prevista dall'articolo 267 TFUE.

49. Resta il fatto che il giudice del rinvio, quale giudice di ultimo grado, nel formulare le sue questioni pregiudiziali si è fondato sulla premessa, corretta, secondo cui l'identità delle merci considerate dalle diverse dichiarazioni in dogana rappresenta un presupposto per poter applicare l'estrapolazione dei risultati dei controlli a posteriori che sono condotti nel contesto dell'articolo 78 del codice doganale.

50. Aggiungo, a ogni buon fine, che non v'è l'ombra di un dubbio sul fatto che l'onere di provare l'identità delle suddette merci, aspetto anch'esso discusso dinanzi alla Corte, gravi sulla parte che intende avvalersi della medesima ai fini della revisione delle dichiarazioni, vale a dire sull'autorità doganale.

51. Qualora, come nella fattispecie di cui al procedimento principale, le merci non possano più essere sottoposte ad un controllo fisico, tale autorità può, in conformità dell'articolo 78, paragrafo 2, del codice doganale, fondarsi sull'insieme delle prove documentali che ha potuto raccogliere e che dimostrerebbero tale identità.

17 — V., in tal senso, citata sentenza Derudder (punto 45).

18 — V., in tal senso, nell'ambito di un controllo a posteriori della merce (carne bovina) compiuto da parte delle autorità nazionali e sfociato in richieste di rimborso delle restituzioni all'esportazione accordate ad un operatore economico, sentenza del 30 novembre 2000, HMIL (C-436/98, Racc. pag. I-10555, punto 83 e giurisprudenza citata).

52. Posto di fronte alla suddetta documentazione, il dichiarante che intenda contestare l'identità della merce sostenuta dall'autorità doganale deve poter contestare la posizione di quest'ultima con ogni mezzo di prova e disporre degli strumenti di ricorso all'uopo necessari.

3. Sui limiti nel tempo dei controlli a posteriori

53. In vista dell'udienza dinanzi alla Corte, le parti interessate sono state invitate a pronunciarsi sull'esistenza di possibili limiti di ordine temporale al diritto riconosciuto all'autorità doganale di procedere alla revisione a posteriori delle dichiarazioni in dogana in forza dell'articolo 78 del codice doganale, tenuto conto in particolare del silenzio di tale disposizione su un eventuale termine di prescrizione.

54. Mentre la GFSL si è limitata a sostenere che la revisione a posteriori delle dichiarazioni in dogana precedenti a quelle che sono state oggetto di controllo da parte dell'autorità doganale sarebbe incompatibile con il principio della certezza del diritto, il governo lettone e la Commissione hanno illustrato una posizione più articolata.

55. Secondo quest'ultima la revisione di una dichiarazione in dogana non potrebbe aver luogo decorso un termine di tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione iniziale. La fissazione di un termine siffatto sarebbe coerente con le disposizioni dell'articolo 16 del codice doganale, a norma delle quali, essenzialmente, i dichiaranti sarebbero tenuti a conservare la documentazione rilevante solo per tre anni a partire dall'accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica, e con quelle dell'articolo 221, paragrafo 3, dello stesso codice, conformemente alle quali la comunicazione di un'obbligazione doganale non può più essere effettuata decorsi tre anni dalla data in cui è sorta la suddetta obbligazione. Nel caso di specie il termine in parola sarebbe stato rispettato, posto che la comunicazione della nuova obbligazione doganale seguita ai controlli a posteriori compiuti dall'autorità doganale lettone sarebbe stata inviata il 31 maggio 2007, mentre le prime dichiarazioni iniziali recherebbero la data del 4 giugno 2004.

56. Pur condividendo questa tesi, il governo lettone ha ammesso che un'altra posizione appare sostenibile, quella secondo cui, nel silenzio dell'articolo 78 del codice doganale circa un eventuale termine di prescrizione, spetterebbe agli Stati membri colmare tale lacuna. A questo proposito il rappresentante del governo lettone ha indicato che la Repubblica di Lettonia imporrebbe che la revisione di una dichiarazione in dogana cui faccia seguito la comunicazione di una nuova obbligazione doganale non possa aver luogo decorso un termine di tre anni dalla presentazione della dichiarazione iniziale. Tale termine verrebbe considerato ragionevole e garantirebbe un equilibrio tra gli obblighi dell'amministrazione doganale e i diritti degli operatori economici.

57. Occorre osservare che l'articolo 78 del codice doganale non prevede un termine di prescrizione decorso il quale sarebbe esclusa ogni revisione a posteriori di una dichiarazione in dogana.

58. Un silenzio siffatto si può comprendere nella misura in cui le conseguenze di una revisione a posteriori non operano sistematicamente a danno del dichiarante. Infatti, come ho già osservato, quest'ultimo può essere all'origine di una siffatta revisione a posteriori che può condurre, alla fine, ad una riduzione dei dazi doganali inizialmente versati.

59. Per contro, quando la revisione a posteriori può condurre a una maggiorazione dei dazi doganali inizialmente versati, deve essere garantita la certezza del diritto del dichiarante, poiché tale principio esige che la situazione dei singoli, in particolare nei confronti dell'amministrazione tributaria o doganale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione¹⁹.

19 — V., in tal senso, sentenza del 21 giugno 2012, *Elsacom* (C-294/11, punto 29 e giurisprudenza citata).

60. Le considerazioni che precedono consentono di ritenere che, in definitiva, tenuto conto del principio generale della certezza del diritto, non è tanto la procedura di revisione a posteriori in sé a dover essere soggetta ad un termine di prescrizione quanto piuttosto le misure adottate dall'autorità doganale al fine di regolarizzare la situazione. D'altro canto, l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale precisa che tali misure devono essere adottate dall'autorità doganale unicamente «nel rispetto delle norme in vigore».

61. Orbene, da questo punto di vista, come hanno indicato in sostanza sia il governo lettone che la Commissione, l'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale garantisce che, quando una revisione a posteriori può sfociare in una nuova comunicazione di un'obbligazione doganale, questa non può più essere effettuata se l'obbligazione doganale iniziale è sorta oltre tre anni prima della data in cui l'autorità doganale invia o intende inviare la nuova comunicazione al dichiarante. Decorso il suddetto termine di tre anni, l'obbligazione è infatti prescritta e quindi estinta ai sensi dell'articolo 233 del codice doganale²⁰.

62. Anche nel caso in cui l'obbligazione doganale sia estinta e non sia più possibile inviare una nuova comunicazione al debitore, il fatto di non subordinare la revisione a posteriori di una dichiarazione in dogana, in quanto tale, ad un termine di prescrizione potrebbe presentare taluni vantaggi. Come sottolineato dal governo lettone in udienza, ammettere che possa essere effettuata una revisione siffatta manterrebbe infatti un effetto utile pro futuro, nell'ipotesi in cui il dichiarante intenda importare merci identiche nel territorio dell'Unione.

63. Ciononostante, il silenzio dell'articolo 78 del codice doganale circa la fissazione di un termine di prescrizione decorso il quale la revisione a posteriori di una dichiarazione in dogana è preclusa, non osta a che gli Stati membri subordinino tale procedura ad un termine siffatto. Non ritengo infatti che si debba mettere in discussione la competenza degli Stati membri a colmare un simile silenzio, posto che la normativa doganale dell'Unione non è costituita soltanto dalle disposizioni del codice doganale o da quelle adottate a livello dell'Unione per la sua applicazione, ma anche, come sancisce l'articolo 1 del codice di cui trattasi, dalle disposizioni adottate per la sua applicazione a livello nazionale²¹.

64. Il governo lettone ha indicato al riguardo, in occasione dell'udienza dinanzi alla Corte, che la Repubblica di Lettonia avrebbe previsto che l'autorità doganale può procedere alla revisione a posteriori delle dichiarazioni in dogana entro un termine massimo di tre anni a decorrere dalla dichiarazione iniziale, termine che sarebbe analogo a quello previsto per la comunicazione al debitore della suddetta obbligazione doganale. In base alle ricerche da me compiute, la situazione è la stessa anche in Italia²².

65. Benché, nell'ambito del procedimento principale, competeva al giudice del rinvio verificare se la normativa lettone subordini effettivamente la revisione a posteriori al rispetto di un termine siffatto, la suddetta revisione (come anche la comunicazione dell'obbligazione doganale che ne è seguita) sembra, in base alle informazioni fornite in udienza dal suddetto giudice e dalle parti interessate, essere avvenuta nel rispetto del suddetto termine (così come la comunicazione dell'obbligazione doganale entro quello di tre anni previsto all'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale) riguardo a tutte le dichiarazioni alle quali sono stati estesi i risultati dei controlli a posteriori. Dal fascicolo emerge infatti

20 — V., a questo proposito, sentenze del 23 febbraio 2006, *Molenbergnatie* (C-201/04, Racc. pag. I-2049, punti 40 e 41), e del 28 gennaio 2010, *Direct Parcel Distribution Belgium* (C-264/08, Racc. pag. I-731, punto 43).

21 — La Corte ha così dichiarato, in relazione ad una causa vertente sull'interpretazione dell'articolo 236, paragrafo 2, del codice doganale che limita entro un termine di tre anni il rimborso dei dazi doganali non dovuti per legge, che la previsione di un termine di decadenza ragionevole, indipendentemente dal fatto che sia imposto dal diritto nazionale o da quello dell'Unione, è nell'interesse della certezza del diritto e non impedisce quindi l'esercizio, da parte del singolo, dei diritti conferiti dall'ordinamento dell'Unione: v. sentenza del 14 giugno 2012, *CIVAD* (C-533/10, punto 23).

22 — V. articolo 11, paragrafo 1, del decreto legislativo n. 374/90, dell'8 novembre 1990, il quale precisa che: «[l]a revisione (dell'accertamento divenuto definitivo) è eseguita d'ufficio, ovvero quando l'operatore interessato ne abbia fatta richiesta con istanza presentata, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo». V. anche De Cicco, A., *Legislazione e tecnica doganale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003, pag. 524.

che la prima delle suddette dichiarazioni reca la data del 4 giugno 2004, mentre la decisione dell'amministrazione tributaria lettone con cui il dichiarante è stato messo a conoscenza della revisione delle dichiarazioni interessate e con cui gli è stata comunicata la nuova obbligazione doganale è stata inviata il 31 maggio 2007.

66. La scelta di uno Stato membro di prevedere un termine di prescrizione di tre anni applicabile alla revisione a posteriori di una dichiarazione in dogana sembra ragionevole e coerente con quello applicabile alla comunicazione della suddetta obbligazione doganale previsto all'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale²³. Essa consente altresì di non pregiudicare oltre quanto necessario il principio dell'irrevocabilità delle dichiarazioni in dogana.

67. La fissazione di termini di prescrizione differenti nei diversi Stati membri o la loro coesistenza con la mancata fissazione di termini di prescrizione in altri Stati membri potrebbero tuttavia alterare l'applicazione uniforme del codice doganale nell'Unione.

68. Si potrebbe ovviare alle non auspicabili conseguenze delle differenze in parola con l'adozione di misure appropriate al livello dell'Unione, da parte del legislatore dell'Unione o, eventualmente, ai sensi della procedura di cui agli articoli 247 e 247 bis del codice doganale²⁴.

69. Per contro, in presenza del silenzio dell'articolo 78 del codice doganale e della competenza residuale degli Stati membri, non credo che il giudice dell'Unione sia legittimato a sostituirsi al legislatore dell'Unione prevedendo iure praetorio un determinato termine di prescrizione. Esso potrà tutt'al più controllare, allo stato attuale della normativa doganale, la ragionevolezza dei termini di prescrizione previsti dagli Stati membri per colmare il silenzio dell'articolo 78 del codice doganale, tenuto conto dei principi di equivalenza e di effettività.

70. In proposito, ammesso e non concesso che una fattispecie del genere possa presentarsi, un controllo siffatto potrebbe riguardare la normativa di uno Stato membro che preveda un termine di prescrizione della revisione a posteriori di una dichiarazione in dogana inferiore al termine di tre anni applicabile alla comunicazione dell'obbligazione doganale in forza dell'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale.

71. In quest'ipotesi, si tratterebbe infatti di verificare se il divieto di procedere alla revisione a posteriori delle dichiarazioni in dogana prima della scadenza del termine di tre anni non impedisca, di fatto, all'autorità doganale di recuperare, in tutto o in parte, un'obbligazione doganale sorta prima del decorso del termine di tre anni indicato all'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale, il che comprometterebbe anche gli interessi finanziari dell'Unione.

72. Parimenti, il fatto che uno Stato membro non abbia fissato un termine di preclusione preciso decorso il quale l'autorità doganale non può più procedere alla revisione a posteriori di una dichiarazione in dogana non deve neppure permettere di violare il termine di prescrizione di cui all'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale. Come ho osservato in precedenza, una siffatta revisione a posteriori può, in tal caso, conservare eventuali effetti soltanto pro futuro, qualora il dichiarante intenda importare merci identiche sul territorio dell'Unione.

73. Propongo pertanto, in aggiunta alla risposta da me suggerita relativamente all'interpretazione dell'articolo 70 del codice doganale, di dichiarare che l'articolo 78 del suddetto codice deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che le autorità doganali di uno Stato membro estendano i risultati di controlli a posteriori compiuti su dichiarazioni in dogana ad altre dichiarazioni in dogana,

23 — Nonché con quello applicabile alle domande di rimborso dei dazi doganali non dovuti per legge a norma dell'articolo 236, paragrafo 2, del codice doganale.

24 — Si tratta della cosiddetta procedura di «regolamentazione», nell'ambito della quale la Commissione è assistita dal comitato del codice doganale per l'adozione delle misure necessarie per l'attuazione del codice.

anche anteriori, a condizione che la merce oggetto di tutte le dichiarazioni di cui trattasi sia identica e senza che la revisione a posteriori delle suddette dichiarazioni permetta alle autorità doganali di violare il termine di prescrizione previsto per comunicare al debitore l'obbligazione doganale, a norma dell'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale, il che spetta al giudice del rinvio verificare.

III – Conclusione

74. Alla luce di tutte le precedenti considerazioni, propongo di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali sollevate dall'Augstākās tiesas Senāts:

- «1) L'articolo 70, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, non disciplina l'ipotesi di un controllo a posteriori di merci dopo la concessione dello svincolo e non permette l'estrapolazione della visita delle merci comprese in più dichiarazioni in dogana a merci, ancorché identiche, che sono state oggetto di altre e precedenti dichiarazioni in dogana.
- 2) L'articolo 78 del regolamento n. 2913/92 deve essere interpretato nel senso che non osta a che le autorità doganali di uno Stato membro estendano i risultati di controlli a posteriori compiuti su dichiarazioni in dogana ad altre dichiarazioni in dogana, anche anteriori, a condizione che la merce oggetto di tutte le dichiarazioni di cui trattasi sia identica e senza che la revisione a posteriori delle suddette dichiarazioni permetta alle autorità doganali di violare il termine di prescrizione previsto per comunicare al debitore l'obbligazione doganale, a norma dell'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale, il che spetta al giudice del rinvio verificare».