



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

12 dicembre 2013*

«Valore in dogana — Merci esportate in un paese terzo — Restituzioni all'esportazione — Trasformazione nel paese di esportazione considerata come non sostanziale — Riesportazione delle merci nel territorio dell'Unione europea — Determinazione del valore in dogana — Valore di transazione»

Nella causa C-116/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Dioikitiko Protodikeio Serron (Grecia), con decisione del 15 novembre 2011, pervenuta in cancelleria il 5 marzo 2012, nel procedimento

Ioannis Christodoulou,

Nikolaos Christodoulou,

Afoi N. Christodoulou AE

contro

Elliniko Dimosio,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da A. Borg Barthet, presidente di sezione, E. Levits e F. Biltgen (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per I. Christodoulou, N. Christodoulou e Afoi N. Christodoulou AE, da P. Niadis e A. Karydi, dikigoroi;
- per il governo ellenico, da K. Paraskevopoulou, P. Karastergiou, I. Bakopoulos e K. Boskovits, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da D. Triantafyllou e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il greco.

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 24, 29, 32 e 146 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 82/97 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996 (GU L 17, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra i sigg. Christodoulou e la Afoi N. Christodoulou AE (in prosieguo, congiuntamente: i «ricorrenti»), da un lato, e l'Elleniko Dimosio (direttore dell'ufficio doganale di Serres), dall'altro, in merito ad un avviso di accertamento emesso nei loro confronti.

Contesto normativo

- 3 Ai termini dell'articolo 24 del codice doganale:

«Una merce alla cui produzione hanno contribuito due o più paesi è originaria del paese in cui è avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata ed effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo od abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione».

- 4 L'articolo 25 di tale codice dispone quanto segue:

«Una trasformazione o lavorazione per la quale è accertato o per la quale i fatti constatati giustificano la presunzione che sia stata effettuata per eludere le disposizioni applicabili nella Comunità alle merci di determinati paesi, non può in alcun modo essere considerata come conferente, ai sensi dell'articolo 24, alle merci così ottenute l'origine del paese in cui è effettuata».

- 5 L'articolo 29 di detto codice è così formulato:

«1. 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:

- a) non esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore (...).

(...)».

- 6 L'articolo 30 dello stesso codice enuncia quanto segue:

«1. Quando il valore in dogana non può essere determinato ai sensi dell'articolo 29 si ha riguardo, nell'ordine, alle lettere a), b), c) e d) del paragrafo 2 fino alla prima di queste lettere che consenta di determinarlo (...)

2. I valori in dogana determinati ai sensi del presente articolo sono i seguenti:

- a) valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;
- b) valore di transazione di merci similari, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;
- c) valore fondato sul prezzo unitario corrispondente alle vendite nella Comunità delle merci importate o di merci identiche o similari importate nel quantitativo complessivo maggiore, effettuate a persone non legate ai venditori;
- d) valore calcolato, eguale alla somma:
 - del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate;
 - di un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali, uguale a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie delle merci da valutare, fatte da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione della Comunità;
 - del costo o del valore degli elementi enumerati all'articolo 32, paragrafo 1, lettera e).

(...)).

7 A termini dell'articolo 31 del codice doganale:

«1. Se il valore in dogana delle merci non può essere determinato ai sensi degli articoli 29 e 30, esso viene stabilito, sulla base dei dati disponibili nella Comunità, ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali:

- dell'accordo relativo all'attuazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994;
- dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994 e
- delle disposizioni del presente capitolo.

(...)).

8 L'articolo 32 di tale codice dispone quanto segue:

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

- a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci:
 - i) commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto;
 - ii) costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce;
 - iii) costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali;

b) il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare:

i) materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate;

ii) utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate;

(...)

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.

(...)).

9 A termini dell'articolo 145, paragrafo 1, di detto codice:

«Fatte salve le disposizioni specifiche applicabili al sistema degli scambi standard previsto dagli articoli da 154 a 159 e quelle dell'articolo 123, il regime di perfezionamento passivo consente di esportare temporaneamente fuori del territorio doganale della Comunità merci comunitarie per sottoporle ad operazioni di perfezionamento e di immettere i prodotti risultanti da queste operazioni in libera pratica in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione».

10 L'articolo 146, paragrafo 1, del medesimo codice è del seguente tenore:

«Non possono essere vincolate al regime di perfezionamento passivo le merci comunitarie:

(...)

— la cui esportazione dia luogo alla concessione di restituzioni all'esportazione o per le quali sia concesso, nel quadro della politica agricola comune, un vantaggio finanziario diverso da tali restituzioni a motivo della loro esportazione».

11 L'articolo 4, paragrafo 3, del regolamento (CE, Euratom) n. 2988/95 del Consiglio, del 18 dicembre 1995, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità (GU L 312, pag. 1), così dispone:

«Gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso».

12 L'articolo 20 del regolamento (CE) n. 800/1999 della Commissione, del 15 aprile 1999, recante modalità comuni di applicazione del regime delle restituzioni all'esportazione per i prodotti agricoli (GU L 102, pag. 11), così enuncia:

«1. Allorché:

(...)

- c) vi siano fondati sospetti che il prodotto sarà reintrodotta nella Comunità, tal quale o dopo essere stato trasformato in un paese terzo, beneficiando dell'esenzione dai dazi all'importazione o di una riduzione degli stessi,

la restituzione a tasso unico o la parte della restituzione di cui all'articolo 18, paragrafo 2, è pagata soltanto se il prodotto ha lasciato il territorio doganale della Comunità conformemente al disposto dell'articolo 7 e

- i) nel caso di una restituzione non differenziata, il prodotto è stato importato in un paese terzo entro dodici mesi dalla data di accettazione della dichiarazione di esportazione o ha formato oggetto di una trasformazione o lavorazione sostanziale ai sensi dell'articolo 24 del [codice doganale];

(...)).».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 13 La Afoi N. Christodoulou AE (in prosieguo: la «Christodoulou»), società con sede in Nauplie (Grecia), è specializzata nella lavorazione della frutta, principalmente delle arance, per la produzione di succhi di frutta. Essa dispone di un dipartimento vendite vicino ad Atene (Grecia) e di una fabbrica nel nord della Grecia.
- 14 Il 15 febbraio 2006, l'autorità di vigilanza doganale di Salonicco (Grecia) ha effettuato un controllo a posteriori, al fine di verificare il rispetto, da parte della Christodoulou, della normativa doganale quanto alle importazioni di succo d'arancia con aggiunta di zucchero proveniente della Bulgaria, realizzate tramite l'ufficio doganale di Serres a partire dal mese di gennaio 2002.
- 15 Tale controllo era stato preceduto da un altro controllo, effettuato durante il mese di novembre 2005, presso la Elliniki Viomichania Zacharis AE, al fine di verificare il rispetto, da parte di tale società, delle disposizioni in materia di restituzioni all'esportazione in relazione a esportazioni di zucchero in Bulgaria, destinate all'Agrima SA (in prosieguo: l'«Agrima»), con sede sociale in Sofia (Bulgaria). Nel corso di tale controllo era stato accertato che le esportazioni di zucchero in esame erano state oggetto di dichiarazioni di esportazioni definitive e che esse erano state effettuate su richiesta e per conto della Christodoulou, che ne aveva pagato il prezzo. Poiché l'esportazione di zucchero bianco era sovvenzionata, il prezzo di esportazione di detto zucchero era inferiore al prezzo di vendita nel mercato interno.
- 16 Dal controllo effettuato il 15 febbraio 2006 è emerso che la Christodoulou esportava anche il succo d'arancia concentrato da essa prodotto, a destinazione dell'Agrima, tramite l'ufficio doganale di Nauplie e mediante dichiarazioni di esportazioni definitive.
- 17 L'Agrima svincolava i due prodotti, ossia lo zucchero e il succo d'arancia, mediante una dichiarazione di ammissione temporanea e li sottoponeva al regime doganale del perfezionamento attivo, per riesportarli senza versamento di dazi doganali. Dopo aver semplicemente mescolato i due prodotti di cui trattasi e averli diluiti con l'acqua, il succo d'arancia con aggiunta di zucchero (in prosieguo: il «preparato finale»), il cui paese d'origine dichiarato era la Bulgaria, veniva riesportato in Grecia, a destinazione della Christodoulou. Per ogni importazione, l'Agrima fatturava un prezzo pari a EUR 511,30, che è rimasto invariato nel periodo compreso tra gennaio 2002 e l'anno 2006.
- 18 Non esisteva alcun accordo scritto tra la Christodoulou e l'Agrima.
- 19 Inoltre, dal controllo delle scritture contabili di tali due società emerge che il valore in dogana dichiarato del preparato finale importato era superiore al valore in dogana come rivalutato dall'autorità di vigilanza doganale di Salonicco. Ad avviso di quest'ultima, conformemente agli

articoli 29 e 32 del codice doganale, occorre aggiungere al prezzo di EUR 511,30 effettivamente pagato ad ogni importazione e corrispondente ai costi relativi all'attività di miscelazione dei componenti, i seguenti importi:

- il costo di produzione del succo d'arancia concentrato, in qualità di primo ingrediente, fornito senza spese dalla Christodoulou all'Agrima;
 - il costo di acquisto dello zucchero, in qualità di secondo ingrediente, del pari fornito senza spese all'Agrima, e
 - le spese di trasporto del preparato finale dalla Bulgaria alla Grecia.
- 20 Le autorità doganali hanno accertato che la Christodoulou aveva sovrappagato il succo d'arancia concentrato fornito senza spese, affinché fosse applicato, all'importazione del preparato finale proveniente dalla Bulgaria, un dazio doganale del 12,2% ad valorem, a motivo della classificazione del prodotto in esame nella sottovoce 2009 19 98 99 della nomenclatura combinata (succo d'arancia il cui valore Brix supera 20 ma non 67, di un valore superiore a EUR 30 ogni 100 kg).
- 21 Orbene, sulla base del valore in dogana rivalutato dall'autorità doganale, il predetto prodotto avrebbe dovuto essere classificato nella sottovoce doganale 2009 19 91 99 (succo d'arancia il cui valore Brix supera 20 ma non 67, di un valore che non supera EUR 30 ogni 100 kg), da cui sarebbe disceso un dazio doganale all'importazione pari a 15,2% ad valorem.
- 22 Di conseguenza, la Christodoulou ha, da un lato, ottenuto un vantaggio economico nel mercato interno importando il preparato finale a un prezzo inferiore a quello praticato nel mercato interno, a motivo dell'acquisto di zucchero bianco a un prezzo di esportazione sovvenzionato (da 0,24 a 0,325 EUR/kg anziché da 0,705 EUR/kg), e, dall'altro, ha eluso, a motivo di un dazio doganale del 12,2% anziché del 15,2%, il pagamento di dazi doganali all'importazione per un importo pari a EUR 1 237 189,04.
- 23 Sulla base di tali constatazioni, l'ufficio doganale di Serres ha redatto un verbale di contestazione di infrazione doganale. Con un avviso di accertamento del 10 febbraio 2009, il direttore di tale ufficio ha disposto a carico dei ricorrenti il pagamento delle imposte eluse, di dazi maggiorati nonché di ammende.
- 24 Il 27 aprile 2009 i ricorrenti hanno proposto un ricorso dinanzi al Dioikitiko Protodikeio Serron al fine di contestare la legittimità di tale avviso di accertamento e chiederne l'annullamento. Essi ritengono che si debba aggiungere al prezzo effettivamente pagato per il preparato finale, oltre ai costi di produzione del succo d'arancia, di acquisto dello zucchero e di trasporto del preparato finale, ulteriori costi relativi, segnatamente, all'imballaggio, alla manodopera e alla produzione.
- 25 Lo Stato ellenico ha chiesto il rigetto di tale ricorso in quanto privo di fondamento.
- 26 Il Dioikitiko Protodikeio Serron rileva, anzitutto, che il preparato finale non può essere qualificato come prodotto originario della Bulgaria posto che non è stato dimostrato che lo zucchero e il succo d'arancia concentrato siano stati «definitivamente» importati in Bulgaria, che siano stati ivi immessi nel mercato e che abbiano ivi subito una lavorazione sostanziale. Ad avviso di tale giudice, il valore in dogana dichiarato del preparato finale sembra, anzitutto, essere erroneo, in quanto non corrisponde al prezzo pagato o da pagare per il prodotto oggetto del contratto stipulato tra l'Agrima e la Christodoulou.

- 27 Il Dioikitiko Protodikeio Serron rammenta, poi, che le autorità doganali, al fine di determinare il valore in dogana del preparato finale, hanno applicato le disposizioni degli articoli 29 e 32 del codice doganale, aggiungendo, per ogni importazione, alla somma di EUR 511,30 corrispondente alle spese di miscelazione, il costo di produzione del succo concentrato, il costo di acquisto dello zucchero bianco nonché le spese di trasporto di tale preparato in Grecia.
- 28 Infine, tale giudice fa osservare che, per quanto concerne la maggior parte delle importazioni del preparato finale, la quota del valore in dogana dichiarata che corrispondeva al valore del succo d'arancia concentrato superava il costo di produzione di quest'ultimo e che da tale sovrapprezzo era conseguito che detto preparato era stato classificato in una categoria doganale che implicava il pagamento di un dazio doganale ridotto del 12,2%.
- 29 Alla luce delle suesposte considerazioni, il predetto giudice nutre dubbi in merito alla modalità di calcolo del valore in dogana del preparato finale conformemente alle disposizioni del diritto dell'Unione.
- 30 È in tale contesto che il Dioikitiko Protodikeio Serron ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il valore in dogana di merci importate debba essere determinato ai sensi degli articoli 29 e 32 del [codice doganale] anche nell'ipotesi in cui il contratto riguardi una lavorazione o una trasformazione di materiali (materiali esportati nel paese di lavorazione senza essere assoggettati al regime doganale di perfezionamento passivo in vista di una reimportazione) che non abbia il livello previsto all'articolo 24 di tale medesimo [codice] o che, in mancanza, sia insufficiente per conferire alle merci che ne risultano l'origine del paese in cui tale lavorazione o trasformazione è stata effettuata.
 - 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se la soluzione sarebbe differente nell'ipotesi in cui, sulla base di fatture ma anche di altri documenti ritenuti inesatti, l'importazione sembrasse essere avvenuta nell'ambito di un contratto di vendita, ma sia dimostrato che il contratto concerneva una lavorazione non sostanziale di materiali originari del paese di importazione, a un prezzo preciso, che può essere determinato, e che il valore in dogana dichiarato non corrisponde al prezzo che deve essere pagato o che sia stato effettivamente pagato.
 - 3) In caso di risposta negativa alla seconda questione, se la soluzione sarebbe diversa nell'ipotesi in cui fosse dimostrata altresì una pratica, che configura abuso delle disposizioni comunitarie, dalla quale l'interessato intende trarre vantaggio.
 - 4) Qualora si ritenga che gli articoli 29 e 32 del [codice doganale] possano essere applicati in una situazione come quella di cui alla seconda questione, nonché quando ricorrono le circostanze oggettive e l'elemento soggettivo della terza questione, quale debba essere il valore di un ingrediente (nel caso di specie, lo zucchero) incorporato nel prodotto importato e fornito gratuitamente dall'importatore, quando detto ingrediente, che non poteva essere assoggettato ad un regime di perfezionamento in vista della sua reimportazione, ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, del [codice doganale], non sia prodotto dall'importatore, bensì acquistato dallo stesso a un prezzo di esportazione (inferiore rispetto al prezzo praticato nel mercato interno, dal momento che il prodotto era soggetto al regime delle restituzioni)».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e seconda

- 31 Con le sue prime due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 29 e 32 del codice doganale debbano essere interpretati nel senso che essi si applicano alla determinazione del valore in dogana di merci importate sulla base di un contratto che, sebbene qualificato come contratto di vendita, si rivela essere, in realtà, un contratto di lavorazione o di trasformazione che non soddisfa i requisiti fissati all'articolo 24 di tale codice al fine di considerare le merci di cui trattasi come originarie del paese in cui le operazioni di lavorazione o di trasformazione sono avvenute.
- 32 Al fine di rispondere a tali questioni, occorre, in primo luogo, determinare se gli articoli 29 e 32 del codice doganale siano applicabili solamente a contratti di vendita o se anche contratti di lavorazione o di trasformazione possano rientrare nell'ambito di applicazione di tali articoli. In secondo luogo, occorre verificare in quale misura la determinazione dell'origine delle merci, conformemente all'articolo 24 di tale codice, intervenga nell'ambito della valutazione del valore in dogana, alla luce degli articoli 29 e 32 di detto codice.
- 33 Anzitutto, è necessario rilevare che la nozione di «vendita» non è fornita dal codice delle dogane e che quest'ultimo non contiene alcun rinvio al diritto degli Stati membri al fine di determinare il senso e la portata di tale nozione.
- 34 Orbene, conformemente a una giurisprudenza costante della Corte, discende dalle esigenze tanto dell'applicazione uniforme del diritto dell'Unione quanto del principio d'uguaglianza che una disposizione di diritto dell'Unione che non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata deve normalmente dar luogo, nell'intera Unione europea, a un'interpretazione autonoma ed uniforme, da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi (v., in particolare, sentenze del 19 settembre 2000, *Linster*, C-287/98, Racc. pag. I-6917, punto 43, e dell'11 marzo 2003, *Ansul*, C-40/01, Racc. pag. I-2439, punto 26).
- 35 Pertanto, la nozione di «vendita», di cui all'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale, fa parte del diritto dell'Unione e deve essere interpretata tenendo conto dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi nonché del contesto nel quale tale articolo si inserisce.
- 36 Per quanto riguarda lo scopo perseguito, secondo una giurisprudenza costante la normativa 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 (sentenze del 6 giugno 1990, *Unifert*, C-11/89, Racc. pag. I-2275, punto 35; del 19 ottobre 2000, *Sommer*, C-15/99, Racc. pag. I-8989, punto 25, e del 16 novembre 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, Racc. pag. I-10991, punto 30).
- 37 Per quanto concerne il contesto nel quale si inserisce l'articolo 29 del codice doganale, occorre ricordare il sistema stabilito da tale codice per determinare il valore in dogana delle merci importate.
- 38 Infatti, in virtù di tale articolo 29, il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione, fatte salve, però, rettifiche da effettuare conformemente agli articoli 32 e 33 di tale medesimo codice.

- 39 Al riguardo, la Corte ha precisato che, se il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci costituisce, in linea generale, la base di calcolo del valore in dogana (v., in tal senso, citata sentenza Sommer, punto 22), tale 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 19 marzo 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, Racc. pag. I-1951, punto 24).
- 40 Infatti, il valore di transazione deve riflettere il valore economico reale di una merce importata e tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico (sentenze Compaq Computer International Corporation, cit., punto 30, e del 15 luglio 2010, Gaston Schul, C-354/09, Racc. paggg. I-7449, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 Quando il valore in dogana non può, tuttavia, essere determinato, ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale, dal valore di transazione delle merci importate, la valutazione doganale è effettuata conformemente alle disposizioni dell'articolo 30 di tale codice, applicando, successivamente, i metodi previsti ai punti a), b), c) e d) del paragrafo 2 di quest'ultimo articolo.
- 42 Qualora non sia più possibile determinare il valore in dogana delle merci importate sulla base dell'articolo 30 del codice doganale, la valutazione in dogana è effettuata conformemente alle disposizioni dell'articolo 31 di tale codice.
- 43 Di conseguenza, emerge tanto dal tenore degli articoli da 29 a 31 di detto codice quanto dall'ordine secondo cui i criteri di determinazione del valore in dogana devono essere applicati in forza di detti articoli che tali disposizioni sono legate tra loro da un nesso di sussidiarietà. Infatti, solo quando il valore in dogana non può essere determinato applicando una data disposizione si deve far riferimento alla disposizione immediatamente successiva secondo l'ordine stabilito.
- 44 Dato che, ai fini della valutazione in dogana, è attribuita priorità al valore di transazione, conformemente all'articolo 29 del codice doganale, tale metodo di determinazione del valore in dogana è ritenuto essere il più adatto e il più frequentemente utilizzato.
- 45 Al fine di rispettare tale priorità, occorre interpretare in modo ampio la nozione di «vendita» di cui al paragrafo 1 di tale articolo 29.
- 46 Ne consegue che non rileva se il rapporto contrattuale tra il compratore e il venditore debba essere qualificato come contratto di vendita o rientrare in un mero contratto di lavorazione o di perfezionamento delle merci importate, posto che le operazioni di lavorazione e di perfezionamento sono effettuate, se del caso, senza spese dal compratore a vantaggio del venditore.
- 47 Tale interpretazione è, peraltro, corroborata dalle disposizioni dell'articolo 32 del codice doganale, che precisano gli elementi da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, al fine di determinare il loro valore in dogana.
- 48 In proposito, tale articolo 32 richiede, segnatamente, al suo paragrafo 1, lettera b), i), che sia aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare il valore di determinati prodotti forniti dal compratore, senza spese o a costo ridotto, e utilizzati nella produzione e nella vendita per l'esportazione delle merci importate, nei limiti in cui detto valore non sia stato incluso in tale prezzo.
- 49 Il predetto articolo 32 si riferisce, quindi, espressamente a un caso di specie quale quello oggetto del procedimento principale. Infatti, è pacifico che i due ingredienti di base, ossia il succo d'arancia concentrato e lo zucchero bianco, sono stati messi gratuitamente a disposizione dell'Agrima e che il prezzo fatturato per ogni importazione rappresentava solo il costo relativo alle operazioni di miscelazione dei due ingredienti di base.

- 50 Ciò premesso, il valore in dogana delle merci è, ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale, il prezzo effettivamente pagato per tali merci, fatte salve rettifiche da effettuare conformemente all'articolo 32 di tale codice.
- 51 Dalle suesposte considerazioni risulta che gli articoli 29 e 32 del codice doganale devono essere interpretati nel senso che essi sono applicabili alla determinazione del valore in dogana di merci importate sulla base di un contratto che, sebbene qualificato come contratto di vendita, si rivela essere, in realtà, un contratto di lavorazione o di trasformazione.
- 52 Per quanto concerne, in secondo luogo, la determinazione dell'origine delle merci, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 24 del codice doganale, una merce alla cui produzione hanno contribuito due o più paesi è originaria del paese in cui è avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata, effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo e che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo o che abbia rappresentato una fase importante della fabbricazione.
- 53 Al riguardo, la Corte ha precisato che l'ultima trasformazione o lavorazione è sostanziale solo quando il prodotto che ne risulta abbia composizione e proprietà specifiche che non possedeva prima di tale trasformazione o lavorazione (sentenza del 26 gennaio 1977, *Gesellschaft für Überseehandel*, 49/76, Racc. pag. 41, punto 6).
- 54 Orbene, sapere in quale paese le merci importate siano state eventualmente sottoposte ad una fabbricazione o lavorazione sostanziale ai sensi dell'articolo 24 del codice doganale non è determinante quando il valore in dogana di tali medesime merci è il valore di transazione ai sensi dell'articolo 29 del medesimo codice, in quanto, come risulta dai punti da 37 a 39 della presente sentenza, tale valore è determinato in funzione del criterio relativo al valore economico reale di tali merci, tenendo conto dei diversi elementi che le compongono.
- 55 Di conseguenza, nell'ambito della determinazione del valore in dogana di merci importate sulla base di un contratto di lavorazione o di trasformazione, non rileva sapere se le operazioni di lavorazione o di trasformazione soddisfino i requisiti fissati all'articolo 24 del codice doganale al fine di considerare tali merci come originarie del paese in cui tali operazioni sono avvenute.
- 56 Per contro, è necessario affermare che la nozione di origine delle merci può incidere sul regime delle restituzioni all'esportazione. Infatti, per quanto riguarda il regolamento (CEE) n. 3665/87 della Commissione, del 27 novembre 1987, recante modalità comuni di applicazione del regime delle restituzioni all'esportazione per i prodotti agricoli (GU L 351, pag. 1), la Corte ha già dichiarato che, conformemente all'articolo 5, paragrafo 1, primo comma, di tale regolamento, il pagamento della restituzione è subordinato, oltre alla condizione che il prodotto abbia lasciato il territorio doganale dell'Unione, alla condizione che il prodotto sia stato importato nel paese terzo di esportazione (sentenza del 18 marzo 2010, *SGS Belgium e a.*, C-218/09, Racc. pag. I-2373, punto 40).
- 57 Invero, la finalità di tale articolo 5, paragrafo 1, è quella di evitare gli abusi che, nel caso di cui al primo comma, lettera b), della predetta disposizione, consistono in particolare nel rischio di reintroduzione nell'Unione del prodotto esportato (sentenza del 17 ottobre 2000, *Roquette Frères*, C-114/99, Racc. pag. I-8823, punto 17).
- 58 Orbene, siffatto abuso non può sussistere quando il prodotto in esame ha subito una trasformazione sostanziale e irreversibile, che comporta il suo venir meno in quanto tale e la creazione di un nuovo prodotto rientrante in un'altra voce doganale (sentenze *Roquette Frères*, cit., punto 19, e del 21 luglio 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, Racc. pag. I-7355, punto 31).

59 Tale interpretazione è peraltro corroborata dall'articolo 20, paragrafo 1, del regolamento n. 800/1999, in forza del quale la restituzione è considerata indebita in particolare se il prodotto è reintrodotta nell'Unione senza essere stato sottoposto ad una lavorazione o trasformazione sostanziale, ai sensi dell'articolo 24 del codice doganale (citate sentenze *Roquette Frères*, punto 20, e *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, punto 32).

60 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni prima e seconda dichiarando che gli articoli 29 e 32 del codice doganale devono essere interpretati nel senso che essi si applicano alla determinazione del valore in dogana di merci importate sulla base di un contratto che, sebbene qualificato come contratto di vendita, si rivela essere, in realtà, un contratto di lavorazione o di trasformazione. Nell'ambito di tale determinazione, non rileva sapere se le operazioni di lavorazione o di trasformazione soddisfino i requisiti fissati all'articolo 24 di tale codice al fine di considerare le merci di cui trattasi come originarie del paese in cui le operazioni di lavorazione o di trasformazione sono avvenute.

Sulle questioni terza e quarta

61 Con le questioni terza e quarta, che devono essere del pari esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, quale sia, nell'ambito della determinazione del valore in dogana, conformemente agli articoli 29 e 32 del codice doganale, il valore di una merce che ha beneficiato di una restituzione all'esportazione, ottenuta attuando una pratica consistente nell'applicazione di disposizioni del diritto dell'Unione al fine di trarne abusivamente vantaggio.

62 Nel caso di specie, è pacifico che i ricorrenti hanno inteso dissimulare, sotto forma di esportazione definitiva e di un'asserita trasformazione sostanziale, il fatto che le merci sono, in realtà, oggetto di un perfezionamento passivo. Mediante tale pratica, essi hanno eluso l'applicazione dell'articolo 146, paragrafo 1, del codice doganale, in virtù del quale le merci che danno luogo a restituzioni all'esportazione non possono essere sottoposte al regime del perfezionamento passivo.

63 Orbene, secondo giurisprudenza costante l'applicazione dei regolamenti dell'Unione non può estendersi fino alla tutela di pratiche abusive di operatori economici (sentenze dell'11 ottobre 1977, *Cremer*, 125/76, Racc. pag. 1593, punto 21, e dell'11 gennaio 2007, *Vonk Dairy Products*, C-279/05, Racc. pag. I-239, punto 31).

64 La constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, da un lato, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione, l'obiettivo perseguito da detta normativa non è stato raggiunto. Essa richiede, dall'altro, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla predetta normativa mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. L'esistenza di siffatto elemento soggettivo può essere stabilita, in particolare, provando una collusione tra l'esportatore residente nell'Unione, beneficiario delle restituzioni, e l'importatore della merce nel paese terzo (sentenze del 14 dicembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Racc. pag. I-11569, punti 52 e 53, nonché *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, cit., punto 39).

65 Spetta al giudice nazionale stabilire l'esistenza di tali due elementi, la cui prova può essere fornita conformemente alle norme del diritto nazionale, purché ciò non pregiudichi l'efficacia del diritto dell'Unione (sentenza *Emsland-Stärke*, cit., punto 54).

66 Quanto alle conseguenze da trarre dall'accertamento di un'irregolarità derivante da una siffatta pratica abusiva, l'articolo 4, paragrafo 3, del regolamento n. 2988/95, che ha portata generale, dispone che «[g]li atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni

necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso» (sentenza del 4 giugno 2009, Pometon, C-158/08, Racc. pag. I-4695, punto 27).

- 67 In proposito la Corte ha già dichiarato che l'obbligo di restituire un beneficio indebitamente percepito tramite una pratica irregolare non costituisce una sanzione, bensì è la semplice conseguenza della constatazione che le condizioni richieste per l'ottenimento del beneficio previsto dalla normativa dell'Unione sono state create artificiosamente, rendendo indebito il vantaggio conseguito e giustificando, di conseguenza, l'obbligo di restituzione (v., in tal senso, citate sentenze Emsland-Stärke, punto 56, e Pometon, punto 28).
- 68 Pertanto, l'importatore che si è artificiosamente posto in una situazione che gli consente di beneficiare di restituzioni all'esportazione è tenuto a pagare i dazi riguardanti i prodotti interessati, senza pregiudizio, se del caso, delle sanzioni amministrative, civili o penali previste dalla normativa nazionale.
- 69 Ne consegue che la determinazione del valore di transazione, conformemente agli articoli 29 e 32 del codice doganale, prende necessariamente in considerazione la restituzione all'esportazione della quale si sia abusivamente avvantaggiato l'esportatore creando in modo artificioso le condizioni richieste per l'ottenimento di tale beneficio.
- 70 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alle questioni terza e quarta dichiarando che gli articoli 29 e 32 del codice doganale devono essere interpretati nel senso che deve essere preso in considerazione, nella determinazione del valore in dogana, il valore della restituzione all'esportazione della quale abbia beneficiato una merce e che sia stata ottenuta attuando una pratica consistente nell'applicazione di disposizioni del diritto dell'Unione al fine di trarne abusivamente profitto.

Sulle spese

- 71 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.

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

- 1) **Gli articoli 29 e 32 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 82/97 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996, devono essere interpretati nel senso che essi si applicano alla determinazione del valore in dogana di merci importate sulla base di un contratto che, sebbene qualificato come contratto di vendita, si rivela essere, in realtà, un contratto di lavorazione o di trasformazione. Nell'ambito di tale determinazione, non rileva sapere se le operazioni di lavorazione o di trasformazione soddisfino i requisiti fissati all'articolo 24 di tale regolamento al fine di considerare le merci di cui trattasi come originarie del paese in cui tali operazioni sono avvenute.**
- 2) **Gli articoli 29 e 32 del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 82/97, devono essere interpretati nel senso che deve essere preso in considerazione, nella determinazione del valore in dogana, il valore della restituzione all'esportazione della quale abbia beneficiato una merce e che sia stata ottenuta attuando una pratica consistente nell'applicazione di disposizioni del diritto dell'Unione al fine di trarne abusivamente profitto.**

Firme