



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOLZI
presentate il 15 ottobre 2015¹

Causa C-430/14

**Valsts ieņēmumu dienests
contro
Artūrs Stretinskis**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Augstākā tiesa (Corte suprema, Lettonia)]

«Rinvio pregiudiziale — Unione doganale — Valore in dogana — Nozione di “persone legate ai fini della determinazione del valore doganale” — Legami di famiglia o di parentela tra il compratore, una persona fisica, e il dirigente della società che ha venduto le merci»

I – Introduzione

1. Ci si chiede se il ricorso al metodo del valore di transazione ai fini della determinazione dei dazi doganali per merci importate possa essere contestato sulla base del fatto che il direttore delle società che hanno venduto le merci risulta essere il fratello del compratore, laddove quest'ultimo intende immetterle in libera pratica nel territorio dell'Unione europea. Tale questione è al centro del presente rinvio pregiudiziale.
2. Nel periodo compreso tra il 2008 e il 2010 il sig. Stretinskis ha importato in Lettonia per la loro immissione in libera pratica nel territorio dell'Unione alcuni capi di abbigliamento di seconda mano acquistati presso due società americane. Dai documenti contabili redatti dal sig. Stretinskis emerge che il valore in dogana delle merci in questione è stato calcolato applicando il metodo del valore di transazione.
3. Tale metodo è quello di principio applicato per determinare il valore in dogana delle merci importate ai fini dell'applicazione della tariffa doganale comune. L'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario² (in prosieguo: il «codice doganale»), definisce il valore di transazione come «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: (...) il compratore ed il venditore non siano legati o, se lo sono, il valore di transazione sia accettabile a fini doganali, ai sensi del paragrafo 2».

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU L 302, pag. 1.

4. A seguito di una verifica, il Valsts ieņēmumu dienests (l'autorità tributaria lettone; in prosieguo: l'«autorità tributaria») ha ritenuto che i documenti forniti non riflettessero il valore in dogana reale delle merci. I suoi dubbi si fondavano sulla circostanza che il direttore delle due società americane era il fratello del compratore. Orbene, l'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento (CEE) n. 2454/93, della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92³, prevede che:

«Ai fini dell'applicazione de[ll]l'articol[o] 29 [del codice doganale], due o più persone si considerano legate solo se:

(...)

h) appartengono alla stessa famiglia. Si considerano appartenenti alla stessa famiglia solo le persone tra le quali intercorre uno dei seguenti rapporti:

— fratelli e sorelle (germani e consanguinei o uterini)

(...)).

5. Con decisione del 22 luglio 2010, l'autorità tributaria ha eseguito una nuova determinazione del valore delle merci sulla base dell'articolo 31 del codice doganale, a seguito della quale ha trasmesso un avviso di rettifica riguardante i dazi all'importazione e l'imposta sul valore aggiunto (IVA), maggiorati degli interessi di mora e di un'ammenda. Tale autorità ha segnatamente motivato la propria decisione indicando che il fratello del ricorrente nel procedimento principale aveva partecipato all'attività economica facendosi carico delle spese di trasporto, il che ha comportato una riduzione significativa del valore dichiarato delle merci rispetto al valore di merci equivalenti scambiate tra due persone non legate.

6. Il sig. Stretinskis ha innanzitutto proposto un ricorso dinanzi alla direttrice generale dell'autorità tributaria, che è stato respinto. Egli ha in seguito adito il giudice di primo grado con un ricorso di annullamento avverso la decisione dell'autorità tributaria, ricorso che è stato parimenti respinto. Egli ha poi proposto appello avverso tale decisione. Il giudice d'appello ha statuito che i dubbi dell'autorità tributaria non erano sufficientemente dimostrati e che i due fratelli non potevano essere considerati, nelle circostanze di cui al procedimento principale, «persone legate» ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento n. 2454/93, segnatamente in ragione del fatto che l'autorità tributaria non aveva dimostrato che il fratello del sig. Stretinskis fosse il proprietario delle due società presso le quali sono state acquistate le merci.

7. In tali circostanze l'autorità tributaria ha presentato ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio. L'Augstākā tiesa (Corte suprema), incontrando difficoltà nell'interpretazione del diritto dell'Unione, ha deciso di sospendere il procedimento e, con decisione pervenuta presso la cancelleria della Corte il 22 settembre 2014, di sottoporre a quest'ultima, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, le due seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento [n. 2454/93] debba essere interpretato nel senso che non si riferisce solo a situazioni in cui le parti della transazione siano unicamente persone fisiche, bensì anche a situazioni in cui esiste una relazione familiare o di parentela tra un dirigente di una delle parti (persona giuridica) e l'altra parte della transazione (persona fisica) o un dirigente di tale parte (nel caso in cui sia una persona giuridica).

³ — GU L 253, pag. 1.

2) Nel caso di risposta affermativa, se l'organo giurisdizionale investito della causa debba procedere ad un esame approfondito delle circostanze del caso per quanto attiene alla reale influenza della persona fisica di cui si tratta sulla persona giuridica».

8. Tali questioni sono state oggetto di osservazioni scritte presentate dal governo lettone e dalla Commissione europea.

II – Analisi giuridica

9. Con le sue due questioni pregiudiziali, che vanno esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio intende sostanzialmente delineare i contorni della nozione di «persone legate» ai sensi della normativa doganale dell'Unione.

10. Né il codice doganale né il regolamento n. 2454/93 contengono richiami ai diritti degli Stati membri ai fini della definizione di tale nozione. Di conseguenza, e come ripetutamente statuito dalla 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 di norma dar luogo, nell'intera Unione, a un'interpretazione autonoma ed uniforme, da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi⁴.

11. Orbene, da una giurisprudenza altrettanto costante della Corte emerge che «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»⁵.

12. Con riferimento al contesto in cui si inserisce l'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento n. 2454/93, di cui il giudice del rinvio chiede l'interpretazione, va rilevato che tale articolo è una disposizione d'applicazione dell'articolo 29 del codice doganale e che occorre pertanto soffermarsi brevemente sul sistema istituito da quest'ultimo ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci importate.

13. L'articolo 29 del codice doganale sancisce il principio secondo il quale il valore in dogana delle merci è costituito dal loro valore di transazione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare. Il sistema si basa sulla fiducia di principio riposta negli operatori e secondo la quale il valore di transazione riflette il valore economico reale delle merci. La priorità quindi è chiaramente attribuita al valore di transazione, «[dal momento che] tale metodo di determinazione del valore in dogana è ritenuto essere il più adatto e il più frequentemente utilizzato»⁶, preve eventuali rettifiche previste agli articoli 32 e 33 del codice doganale⁷.

4 — V., fra una giurisprudenza abbondante, sentenza *Christodoulou e a.* (C-116/12, EU:C:2013:825, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata). Il legislatore si preoccupa anche della garanzia di un'applicazione uniforme del codice (v. settimo considerando del codice doganale) e ciò a maggior ragione perché la normativa dell'Unione in questo campo si considera «completa» (v. primo considerando del regolamento n. 2454/93).

5 — Sentenza *Christodoulou e a.* (C-116/12, EU:C:2013:825, punto 36 e la giurisprudenza ivi citata).

6 — *Ibidem* (punto 44).

7 — V. articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale. V. altresì sentenza *Mitsui & Co. Deutschland* (C-256/07, EU:C:2009:167, punto 24 e la giurisprudenza ivi citata). La priorità attribuita al metodo del valore di transazione implica che altri metodi sono concepiti come subordinati a quest'ultimo: v. articoli 30, paragrafo 1 [«si ha riguardo, nell'ordine, (...)»] e 31, paragrafo 1, del codice doganale. In merito a tale nesso di sussidiarietà, v. sentenza *Christodoulou e a.* (C-116/12, EU:C:2013:825, punto 43).

14. Tuttavia, la fiducia riposta dalle autorità doganali nel valore di transazione si applica solo nella misura in cui il compratore ed il venditore non siano legati o, se lo sono, il valore di transazione sia accettabile a fini doganali⁸. A tale riguardo, il codice doganale stabilisce esplicitamente che «il fatto che il compratore e il venditore siano legati non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare inaccettabile detto valore»⁹.

15. Il fatto che il compratore e il venditore siano legati è un elemento necessario ma non sufficiente, che consente di supporre che il prezzo delle merci – e quindi il valore di transazione – abbia potuto essere influenzato dalla relazione particolare esistente tra i due operatori economici. Le circostanze proprie della vendita devono pertanto essere esaminate per determinare se il valore di transazione delle merci sia accettabile, nonostante i legami tra il compratore e il venditore¹⁰. Se le autorità doganali sospettano un'influenza sul prezzo e se sussiste quindi un dubbio sul fatto che il valore di transazione delle merci rifletta il valore economico reale delle merci, dette autorità comunicano queste motivazioni al dichiarante fornendogli la possibilità di prendere posizione su tale comunicazione¹¹.

16. Dalla descrizione del sistema istituito dall'articolo 29 del codice doganale emerge pertanto che l'elemento determinante è l'individuazione di situazioni in cui il valore di transazione delle merci abbia potuto essere manipolato al fine di diminuire i dazi e le tasse da pagare al loro ingresso nel territorio dell'Unione.

17. Il testo dell'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale, come ho già precedentemente rilevato, è stato acclarato dal regolamento n. 2454/93, che costituisce il regolamento doganale d'applicazione e, in particolare, dall'articolo 143, paragrafo 1, di quest'ultimo.

18. L'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93 stila un elenco che sembra esaustivo («due o più persone sono considerate legate *solo se*¹²») di otto casi in cui due o più persone sono considerate legate. Tali casi possono essere raggruppati in tre categorie. Da un lato, vi sono situazioni che riguardano un legame di tipo piuttosto «organico»¹³ tra il compratore e il venditore. Dall'altro, vi sono situazioni che riguardano un legame di tipo «gerarchico», ossia di subordinazione¹⁴. Vi è, infine, una situazione che riguarda i legami familiari¹⁵.

19. Sebbene talune fattispecie elencate all'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93 possano sicuramente applicarsi a persone giuridiche, è chiaro che, per quanto concerne tale ultima ipotesi e prima facie, i legami familiari possono unire solo persone fisiche.

20. Pertanto, se una persona vende merci direttamente al proprio fratello, tale compratore e tale venditore saranno considerati persone legate ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento n. 2454/93.

21. L'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento n. 2454/93 osterebbe invece al fatto di considerare che, nell'ambito del procedimento principale, le merci siano state scambiate da persone legate. Formalmente, il fratello del sig. Stretinskis non appare come venditore. Le merci sono state, invece, vendute dalle due società che lo stesso dirige.

8 — Articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale.

9 — Articolo 29, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale.

10 — Articolo 29, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale.

11 — Idem.

12 — Il corsivo è mio.

13 — Si tratta dei casi previsti all'articolo 143, paragrafo 1, lettere a) e d), del regolamento n. 2454/93.

14 — Si tratta dei casi previsti all'articolo 143, paragrafo 1, lettere b), c), e), f) e g), del regolamento n. 2454/93.

15 — Si tratta dei casi previsti all'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento n. 2454/93.

22. In definitiva, se ci si attiene a tale interpretazione rigorosa dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento n. 2454/93 e per sfuggire alla qualificazione di «persone legate», sarebbe sufficiente che le persone unite da un legame familiare effettuassero le loro transazioni tramite una persona giuridica fittizia. Orbene, dal momento che la realtà del commercio internazionale riunisce sempre più frequentemente operatori economici costituiti sotto tale forma, sono facilmente comprensibili i rischi che comporterebbe un'interpretazione siffatta¹⁶.

23. Per questo motivo, la formulazione dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento n. 2454/93, deve essere superata e temperata con l'obiettivo generale perseguito dalla normativa doganale dell'Unione nonché con l'obiettivo specifico perseguito dall'articolo 29 del codice doganale. Si tratta, in effetti, di scovare i casi in cui sussiste un potenziale rischio di influenza sul prezzo e, quindi, i casi in cui sussiste un rischio che il valore di transazione non rappresenti più il valore economico reale delle merci. In quest'ottica di individuazione delle situazioni «limite», vanno soddisfatte le condizioni necessarie per un'identificazione ottimale affinché il codice doganale sia correttamente applicato.

24. Salvo privare in parte di effetto utile l'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale, occorre concepire estensivamente la nozione di «persone legate».

25. Poiché la circostanza che due persone siano legate non è, in ogni caso, sufficiente a escludere l'applicazione del metodo del valore di transazione, il fatto di interpretare estensivamente la nozione di «persone legate» non può rimettere in discussione la priorità attribuita dal codice doganale al suddetto metodo¹⁷.

26. Sono quindi incline a ritenere che l'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale, letto alla luce dell'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93, debba essere interpretato nel senso che, nelle circostanze di cui al procedimento principale, il compratore e il venditore sono legati. Pertanto, la personalità giuridica deve in qualche modo venir meno per rivelare meglio la realtà dei legami che uniscono il compratore e il dirigente della persona giuridica che ha venduto le merci.

27. Tale conclusione è evidentemente agevolata dal fatto che, nel caso di specie, e secondo quanto afferma il giudice del rinvio, il fratello del sig. Stretinskis è il direttore delle due società dalle quali egli ha acquistato le merci.

28. Infatti, in una situazione in cui la transazione ha interessato una persona giuridica e qualora un legame di parentela tra il compratore e un membro della predetta persona giuridica sia rilevato dalle autorità doganali, queste ultime non possono accontentarsi di tale legame per rimettere in discussione l'applicazione del metodo del valore di transazione. In altri termini, il solo fatto che presso la persona giuridica che ha venduto le merci lavori un membro della famiglia del compratore non è sufficiente a fondare i dubbi delle autorità doganali.

16 — Inoltre, il termine «persone» utilizzato nella normativa doganale dell'Unione designa sia le persone fisiche sia le persone giuridiche. Questo è quanto emerge dall'articolo 4, paragrafo 1, del codice doganale. Pertanto, il termine «persone», utilizzato anche nell'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93, dovrebbe avere la medesima portata. Occorre poi rilevare, di concerto con la Commissione, che accogliere una siffatta interpretazione dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento n. 2454/93 sarebbe in linea con il diritto del commercio internazionale. Infatti, tale disposizione trae origine dall'articolo 15, paragrafo 4, dell'accordo relativo all'applicazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994 (GU L 1994, L 336, pag. 103), che è corredato di note interpretative. Orbene, la nota relativa al predetto articolo 15 prevede esplicitamente che «il termine “persone” si applica, se del caso, ad una persona giuridica», il che apre la via a un'interpretazione estensiva della nozione di «persone» e quindi della nozione di «persone legate».

17 — V. paragrafo 13 delle presenti conclusioni.

29. Tali autorità sono tenute a esaminare il prezzo indicato dal dichiarante e, eventualmente, a non accettarlo¹⁸, tenuto conto delle «circostanze proprie della vendita»¹⁹, vale a dire al contempo a) del legame familiare tra il compratore e il membro della persona giuridica, b) della posizione di quest'ultimo all'interno della persona giuridica, ossia della sua capacità di poter esercitare una reale influenza sulla politica tariffaria praticata dalla persona giuridica o sulle condizioni proprie della transazione in questione nonché c) di qualsiasi altra circostanza pertinente.

30. Spetterà poi al compratore fugare i dubbi delle autorità doganali dimostrando che il valore di transazione rimane accettabile alle condizioni stabilite dall'articolo 29, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale.

31. Da tutte le precedenti considerazioni emerge che l'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale, letto alla luce dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento n. 2454/93, deve essere interpretato nel senso che, qualora una persona giuridica venda merci a una persona fisica che intenda immetterle in libera pratica nel territorio dell'Unione e tale persona giuridica sia diretta dal fratello del compratore, la vendita si considera avvenuta tra persone legate.

32. Le autorità doganali potranno escludere l'applicazione del metodo del valore di transazione solo dopo aver comunicato le motivazioni che le hanno portate a ritenere che tale legame possa aver influenzato il prezzo al quale le merci sono state vendute. Tali motivazioni devono in particolare basarsi non solo sul legame familiare o di parentela, ma anche sulla posizione concreta occupata dal membro della famiglia in seno alla persona giuridica in questione, che deve essere tale da avergli verosimilmente consentito di esercitare un'influenza al momento della vendita delle merci, nonché su ogni altra circostanza pertinente. Spetterà in seguito al compratore fugare eventualmente i dubbi delle autorità doganali dimostrando che il valore di transazione rimane accettabile, alle condizioni stabilite dall'articolo 29, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale.

III – Conclusione

33. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere alle questioni sollevate dall'Augstākā tiesa (Corte suprema) come segue: L'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, letto alla luce dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92, deve essere interpretato nel senso che, qualora una persona giuridica venda merci a una persona fisica al fine della loro immissione in libera pratica nel territorio dell'Unione europea e tale persona giuridica sia diretta dal fratello del compratore, la vendita si considera avvenuta tra persone legate. Le autorità doganali potranno escludere l'applicazione del metodo del valore di transazione solo dopo aver comunicato le motivazioni che le hanno portate a ritenere che tale legame possa aver influenzato il prezzo al quale le merci sono state vendute. Tali motivazioni devono, in particolare, basarsi non solo sul legame familiare o di parentela, ma anche sulla posizione concreta occupata dal membro della famiglia in seno alla persona giuridica in questione, che deve essere tale da avergli verosimilmente consentito di esercitare un'influenza al momento della vendita delle merci, nonché su ogni altra circostanza pertinente. Spetterà in seguito al compratore fugare eventualmente i dubbi delle autorità doganali dimostrando che il valore di transazione rimane accettabile alle condizioni stabilite dall'articolo 29, paragrafo 2, lettera b), del regolamento n. 2913/92.

18 — Sentenza Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, punto 37).

19 — Articolo 29, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale.