



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 30 marzo 2017¹

Causa C-46/16

Valsts ieņēmumu dienests
parte:
«LS Customs Services», SIA

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

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Unione doganale – Merci che durante il transito esterno nel territorio doganale dell'Unione sono sottratte alla vigilanza dell'autorità doganale – Determinazione del valore in dogana – Condizioni di applicazione del metodo del valore di transazione – Vendita per l'esportazione a destinazione di uno Stato terzo – Determinazione del valore in dogana sulla base dei dati disponibili nell'Unione – Obblighi di accertamento e di motivazione dell'amministrazione doganale di uno Stato membro»

I. Introduzione

1. In un momento in cui, da più parti, si pensa nuovamente all'isolamento e alla costruzione di nuove barriere, l'applicazione del diritto doganale, al di là del suo carattere tecnico, offre l'occasione per riflettere sui valori e sugli obiettivi della normativa sul libero scambio dell'Organizzazione mondiale del commercio e dell'Unione europea. I suddetti valori e obiettivi consistono nel creare un sistema doganale equo, unitario e neutrale che risponda nel contempo alle esigenze del commercio mondiale, degli operatori commerciali e dell'economia interna.
2. Nel contesto del suddetto sistema, la determinazione del valore in dogana e le garanzie procedurali ad essa connesse assumono importanza fondamentale. Infatti, seppur giusto, un sistema tariffario doganale risulta inutile se il calcolo del valore in dogana ad esso sotteso non avviene secondo modalità corrette ed eque.
3. Il presente procedimento solleva diverse questioni in proposito. Esso riguarda il caso di una merce sottratta alla vigilanza dell'autorità doganale durante il transito esterno nel territorio doganale dell'Unione. Il regime di transito esterno permette il trasporto da una località all'altra del territorio doganale dell'Unione di merci provenienti da uno Stato terzo e vendute in un altro Stato terzo, senza che esse siano soggette a dazi all'importazione. Tuttavia, se le merci non pervengono a destinazione, si presume che esse siano state sottratte alla vigilanza doganale e quindi al controllo da parte delle autorità doganali² e che esse siano state quindi importate nel territorio doganale dell'Unione con conseguente insorgenza di un'obbligazione doganale.

¹ Lingua originale: il tedesco.

² Sulla nozione di sottrazione al controllo doganale ai sensi del codice doganale, v. sentenza del 12 giugno 2014, SEK Zollagentur (C-75/13, EU:C:2014:1759, punto 28 e la giurisprudenza ivi citata).

4. In tale contesto, la Corte è chiamata a stabilire come debba essere calcolato, in un caso siffatto, il valore in dogana delle merci interessate vendute inizialmente per l'esportazione a destinazione di uno Stato terzo, e non del territorio doganale dell'Unione.

5. Il giudice del rinvio chiede inoltre alla Corte di precisare la portata degli obblighi di accertamento e di motivazione gravanti sull'amministrazione doganale degli Stati membri rispetto al metodo applicabile ai fini della determinazione del valore in dogana.

II. Contesto normativo

A. Disposizioni dell'OMC

1. GATT 1994

6. L'articolo VII, paragrafo 2, lettere a) e b), dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994 (in prosieguo: il «GATT»)³ dispone quanto segue:

«2.

- a) La valutazione in dogana delle merci importate dovrebbe basarsi sul valore effettivo della merce importata soggetta al dazio o di una merce simile e non sul valore di prodotti di origine nazionale o su valori arbitrari o fittizi.
- b) Il “valore effettivo” dovrebbe essere il prezzo al quale, in tempo e luogo determinati dalla legislazione del paese importatore, le merci importate o altre similari sono vendute o messe in vendita nel corso di operazioni commerciali normali effettuate in condizioni di libera concorrenza (...).

2. Accordo GATT sul valore in dogana

7. Ai termini del preambolo dell'Accordo relativo all'applicazione dell'articolo VII del GATT (in prosieguo: l'«accordo GATT sul valore in dogana»)⁴, la base prima per la determinazione del valore in dogana è il valore di transazione definito all'articolo 1 dell'accordo in parola. Il preambolo spiega inoltre che il valore in dogana, quando non può essere determinato applicando le disposizioni dell'articolo 1, deve essere fissato sulla base del valore di transazione di merci identiche o simili importate. Ove anche ciò non sia possibile, sono previsti diversi altri metodi di individuazione del valore in dogana.

8. L'articolo 1, paragrafo 1, dell'accordo GATT sul valore in dogana ha il seguente tenore:

«1. Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci all'atto della vendita per l'esportazione nel paese d'importazione (...).

3 Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994 (GATT), che figura all'allegato 1A dell'accordo che istituisce l'Organizzazione mondiale del commercio (in prosieguo: l'«OMC»), firmato il 15 aprile 1994 a Marrakech e approvato con la decisione 94/800/CE del Consiglio, del 22 dicembre 1994, relativa alla conclusione a nome della Comunità europea, per le materie di sua competenza, degli accordi dei negoziati multilaterali dell'Uruguay Round (1986-1994) (GU 1994, L 336, pag. 1). La disposizione qui citata è tratta dall'accordo GATT principale del 1947, ripreso nel GATT 1994.

4 GU 1994, L 336, pag. 119.

9. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), dell'accordo GATT sul valore in dogana così dispone:

«1.

a) Se non può essere determinato applicando le disposizioni dell'articolo 1, il valore in dogana delle merci importate corrisponde al valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione nello stesso paese di importazione (...).».

10. L'articolo 3, paragrafo 1, lettera a), dell'accordo GATT sul valore in dogana stabilisce quanto segue:

«1.

a) Se non può essere determinato applicando le disposizioni degli articoli 1 e 2, il valore in dogana delle merci importate corrisponde al valore di transazione di merci simili, vendute per l'esportazione nello stesso paese di importazione (...).».

11. A norma dell'articolo 6, paragrafo 1, lettera b), dell'accordo GATT sul valore in dogana,

«[i]l valore in dogana delle merci importate, a norma del presente articolo, si bas[a] su un valore calcolato, che consisterà nella somma dei seguenti elementi:

(...)

b) un importo per utili e spese generali uguale a quello generalmente considerato nella vendita di merci della stessa categoria o dello stesso tipo delle merci da valutare, effettuata da produttori del paese esportatore, per l'esportazione nel paese di importazione».

12. L'articolo 7, paragrafi 1 e 2, lettere e) e g), dell'accordo GATT sul valore in dogana così recita:

«1. Se il valore in dogana delle merci importate non può essere determinato a norma degli articoli da 1 a 6 incluso, esso sarà determinato ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e le disposizioni generali del presente accordo e dell'articolo VII del GATT 1994 e sulla base dei dati disponibili nel paese d'importazione.

2. A norma del presente articolo, nessun valore in dogana sarà determinato sulla base:

(...)

e) del prezzo di merci vendute per l'esportazione in un paese diverso dal paese d'importazione;

(...)

g) di valori arbitrari o fittizi».

B. Diritto dell'Unione

1. Codice doganale

13. A norma dell'articolo 4, punto 13, del codice doganale comunitario (in prosieguo: il «codice doganale»)⁵, per vigilanza dell'autorità doganale ai sensi del codice doganale s'intende «ogni provvedimento adottato da questa autorità per garantire l'osservanza della normativa doganale e, ove occorra, delle altre disposizioni applicabili alle merci sotto vigilanza doganale».

14. In base all'articolo 37, paragrafi 1 e 2, del codice doganale, «[l]e merci introdotte nel territorio doganale della Comunità sono sottoposte, fin dalla loro introduzione, a vigilanza doganale» e «possono essere soggette a controlli doganali». Le merci non comunitarie «restano soggette a tale vigilanza (...) finché esse (...) non vengano riesportate (...)».

15. L'articolo 6, paragrafi 1 e 3, del codice doganale dispone come segue:

«1. Chiunque chieda all'autorità doganale di prendere una decisione sull'applicazione della normativa doganale fornisce tutti gli elementi e tutti i documenti necessari a detta autorità per poter decidere.

(...)

3. L'autorità doganale motiva le decisioni scritte che non raccolgano le richieste presentate oppure che abbiano conseguenze sfavorevoli per i loro destinatari. In esse si deve fare riferimento alle possibilità di ricorrere di cui all'articolo 243».

16. L'articolo 12 del codice doganale è così formulato:

«1. L'autorità doganale fornisce, su richiesta scritta (...) informazioni tariffarie vincolanti o informazioni vincolanti in materia di origine.

2. L'informazione tariffaria vincolante o l'informazione vincolante in materia di origine obbliga l'autorità doganale nei confronti del titolare soltanto per quanto riguarda, rispettivamente, la classificazione tariffaria o la determinazione dell'origine di una merce.

(...) [durata della validità, condizioni, invalidità]».

17. L'articolo 14 del codice doganale così dispone:

«Ai fini dell'applicazione della normativa doganale ogni persona direttamente o indirettamente interessata alle operazioni effettuate nell'ambito degli scambi di merci, fornisce all'autorità doganale, su richiesta e nei termini da essa eventualmente stabiliti, tutta la documentazione e le informazioni, indipendentemente dal loro supporto, nonché tutta l'assistenza necessaria».

⁵ Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 1186/2009 del Consiglio del 16 novembre 2009 (GU 2009, L 324, pag. 23). Il regolamento n. 2913/92 doveva originariamente essere 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 2008, L 145, pag. 1) il quale però, per mancanza di disposizioni di attuazione, non è mai entrato pienamente in vigore. Il regolamento n. 450/2008 è stato abrogato dal regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU 2013, L 269, pag. 1). Quest'ultimo regolamento entra tuttavia in vigore solo a partire dal 2013 o dal 2016, con la conseguenza che, nel caso di specie, trova comunque applicazione il regolamento n. 2913/92.

18. L'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale ha la seguente formulazione:

«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, oltre le restrizioni che:
 - sono imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nella Comunità,
 - limitano l'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute, oppure
 - non intaccano sostanzialmente il valore delle merci,
- b) la vendita o il prezzo non sia subordinato a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere determinato in relazione alle merci da valutare,
- c) nessuna parte del prodotto di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operata un'adeguata rettifica ai sensi dell'articolo 32, e
- d) 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».

19. L'articolo 30 del codice doganale prevede 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, salvo il caso in cui l'ordine delle lettere c) e d) debba essere invertito su richiesta del dichiarante; soltanto quando tale valore in dogana non possa essere determinato a norma di una data lettera è consentito applicare la lettera immediatamente successiva nell'ordine stabilito dal presente paragrafo.

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 simili, 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 simili 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).

(...)).».

20. L'articolo 31 del codice doganale ha il seguente tenore:

«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.

2. Il valore in dogana ai sensi del paragrafo 1 non si basa:

- a) sul prezzo di vendita, nella Comunità, di merci prodotte nella Comunità,
- b) sul sistema che prevede l'accettazione, ai fini doganali, del più elevato dei due valori possibili,
- c) sul prezzo di merci sul mercato interno del paese di esportazione,
- d) sul costo di produzione, diverso dai valori calcolati che sono stati determinati per merci identiche o simili conformemente all'articolo 30, paragrafo 2, lettera d),
- e) su prezzi per l'esportazione a destinazione di un paese non compreso nel territorio doganale della Comunità,
- f) su valori in dogana minimi, oppure
- g) su valori arbitrari o fittizi».

21. A norma dell'articolo 91, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale:

«1. Il regime di transito esterno consente la circolazione da una località all'altra del territorio doganale della Comunità:

- a) di merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione e ad altre imposte, né alle misure di politica commerciale».

22. L'articolo 92, paragrafo 1, del codice doganale dispone quanto segue:

«1. Il regime del transito esterno ha fine e le obbligazioni del titolare del regime sono soddisfatte quando le merci vincolate a tale regime e i documenti richiesti sono presentati in dogana all'ufficio doganale di destinazione in base alle disposizioni del regime in questione».

23. L'articolo 94 del codice doganale così dispone:

«1. L'obbligato principale è tenuto a prestare una garanzia per assicurare il pagamento dell'obbligazione doganale e delle altre imposte che possono essere dovute sulla merce.

2. La garanzia è

- a) una garanzia isolata che vale per una singola operazione di transito; o
- b) una garanzia globale per più operazioni di transito, quando l'obbligato principale è stato autorizzato dalle autorità doganali dello Stato membro in cui è stabilito a fornire una garanzia di questo tipo.

(...)

4. Le persone che comprovano alle autorità doganali di soddisfare maggiori condizioni di affidabilità possono essere autorizzate ad utilizzare una garanzia globale di importo ridotto o a fruire di un esonero dalla garanzia. (...)

(...)».

24. L'articolo 95, paragrafo 1, del codice doganale prevede quanto segue:

«1. Tranne nei casi da determinare all'occorrenza secondo la procedura del comitato, non occorre fornire alcuna garanzia per coprire:

[eccezioni]».

25. L'articolo 96, paragrafo 1, del codice doganale così dispone:

«1. L'obbligato principale è il titolare del regime del transito comunitario esterno. Egli è tenuto a:

- a) presentare in dogana le merci intatte all'ufficio doganale di destinazione nel termine fissato e a rispettare le misure di identificazione prese dalle autorità doganali;
- b) rispettare le disposizioni relative al regime del transito comunitario».

26. L'articolo 192, paragrafo 1, del codice doganale è formulato come segue:

«1. Quando la normativa doganale prevede la costituzione obbligatoria di una garanzia, e fatte salve le disposizioni particolari del regime del transito previste secondo la procedura del comitato, l'autorità doganale stabilisce l'importo della stessa in misura pari a:

- all'importo esatto dell'obbligazione o delle obbligazioni doganali da garantire se tale importo può essere determinato con certezza al momento in cui la garanzia è richiesta;
- all'importo più elevato, stimato dall'autorità doganale, dell'obbligazione o delle obbligazioni doganali che sono sorte o che possono sorgere negli altri casi.

(...».

27. A norma dell'articolo 203 del codice doganale:

«1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:

- alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione.

(...)

3. I debitori sono:

(...)

- se del caso, la persona che deve adempiere agli obblighi che comporta la permanenza della merce in custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale al quale la merce è stata vincolata».

28. L'articolo 220, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale prevede quanto segue:

«2. Eccetto i casi (...) non si procede alla contabilizzazione a posteriori quando:

(...)

- b) l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana.

(...».

2. Regolamento n. 2454/93

29. L'articolo 147, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93⁶ è formulato come segue:

«1. Ai fini dell'articolo 29 del codice, il fatto che le merci oggetto di una vendita siano dichiarate per l'immissione in libera pratica è da considerarsi un'indicazione sufficiente che esse sono state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità. In caso di più vendite successive realizzate prima della valutazione, detta indicazione vale solo nei confronti dell'ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale delle Comunità, o nei confronti di una vendita nel territorio doganale della Comunità anteriore all'immissione in libera pratica delle merci.

Qualora venga dichiarato un prezzo relativo ad una vendita anteriore all'ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale della Comunità, deve essere dimostrato adeguatamente all'autorità doganale, che tale vendita è stata conclusa ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale in questione.

(...».

⁶ Regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario (GU 1993, L 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (UE) n. 1063/2010 della Commissione del 18 novembre 2010 (GU 2010, L 307, pag. 1).

30. L'articolo 151 del regolamento n. 2454/93 è la norma di attuazione dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale e il suo paragrafo 3 dispone quanto segue:

«3. Se nell'applicare il presente articolo si riscontrano due o più valori di transazione di merci similari, per determinare il valore in dogana delle merci importate si deve prendere in considerazione il valore più basso».

III. Fatti e procedimento principale

31. Il 2 giugno 2011 la SIA «LS Customs Services» (in prosieguo: la «LSCS») presentava presso l'ufficio doganale lettone «Rīgas brīvostas MKP», quale obbligata principale, una dichiarazione doganale per il trasporto di merci (biciclette per bambini e relative componenti) in regime di transito esterno dalla Repubblica popolare cinese alla Federazione russa attraverso il territorio dell'Unione europea. Nella dichiarazione di transito si indicava come autorità destinataria l'ufficio doganale lettone «Terehovas MKP».

32. Le relative merci non venivano però presentate presso la suddetta autorità e la LSCS non aveva quindi potuto provare che il transito era stato portato a termine. L'amministrazione tributaria lettone riteneva pertanto che la procedura di transito non fosse stata completata e che non fossero stati adempiuti gli obblighi gravanti sul titolare di detta procedura. Le merci erano state così sottratte alla vigilanza dell'autorità doganale ed era insorta un'obbligazione doganale a carico della LSCS. Con decisione iniziale del 12 settembre 2011 e con decisione definitiva dell'8 novembre 2011 (in prosieguo: la «decisione controversa»), l'amministrazione tributaria lettone ingiungeva pertanto alla LSCS il pagamento di dazi doganali, di dazi antidumping e dell'imposta sul valore aggiunto sulle merci interessate.

33. Per quanto attiene al valore in dogana delle merci di cui trattasi, l'amministrazione tributaria lettone riteneva che l'articolo 29 del codice doganale non fosse applicabile, in quanto le merci interessate non erano state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, ma per l'esportazione a destinazione nella Federazione russa. Nel determinare il valore in dogana delle relative merci, l'amministrazione tributaria lettone non si fondava pertanto sul valore di transazione. L'amministrazione di cui trattasi riteneva inoltre di non disporre delle informazioni necessarie per stabilire il valore in dogana in applicazione dei metodi previsti all'articolo 30 del codice doganale. Essa fissava pertanto il valore in dogana sulla base dell'articolo 31 del codice doganale fondandosi sui dati disponibili nell'Unione.

34. In seguito al ricorso proposto dalla LSCS, l'Administratīvā rajona tiesa (Tribunale amministrativo distrettuale, Lettonia) annullava, con sentenza del 23 agosto 2012, la decisione controversa per carenza di motivazione. Il 10 giugno 2014, l'Administratīvā apgabaltiesa (Tribunale amministrativo regionale, Lettonia) confermava la sentenza in parola in quanto né la decisione iniziale dell'amministrazione tributaria lettone, né la decisione controversa indicavano le informazioni sulla cui base era stato calcolato il valore in dogana delle merci interessate. Tali decisioni non indicavano neppure le ragioni che avevano impedito di ottenere i dati che avrebbero permesso di applicare un metodo di calcolo del valore in dogana diverso da quello previsto all'articolo 31 del codice doganale. Così procedendo, l'amministrazione tributaria lettone non avrebbe consentito alla LSCS di far valere i suoi diritti nel procedimento amministrativo e giudiziale.

35. L'amministrazione tributaria lettone ha impugnato la suddetta sentenza dinanzi all'Augstākā tiesa (Corte suprema, Lettonia).

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

36. L' *Augstākā tiesa* (Corte suprema) ritiene che la definizione della controversia oggetto del procedimento principale dipenda dall'interpretazione del diritto dell'Unione e ha quindi sottoposto alla Corte, con ordinanza del 21 gennaio 2016, le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) Se l'articolo 29, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, debba interpretarsi nel senso che il metodo stabilito nel suddetto articolo si applica anche quando l'importazione delle merci e la loro immissione in libera pratica nel territorio doganale della Comunità si siano verificate come conseguenza del fatto che durante la procedura di transito le stesse sono state sottratte al controllo doganale, trattandosi di merci soggette a dazi all'importazione, e non sono state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, bensì per l'esportazione al di fuori della stessa.
- 2) Se l'espressione «nell'ordine», di cui all'articolo 30, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, in relazione al diritto ad una buona amministrazione, sancito dall'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e congiuntamente al principio di motivazione degli atti amministrativi, debba interpretarsi nel senso che, per poter concludere per l'applicazione del metodo di cui all'articolo 31 del regolamento, l'amministrazione doganale ha l'obbligo di addurre in ciascun atto amministrativo la motivazione per cui nelle circostanze concrete della fattispecie non possono utilizzarsi i metodi di determinazione del valore delle merci in dogana di cui agli articoli 29 e 30.
- 3) Se debba considerarsi sufficiente, al fine di escludere l'applicazione del metodo di cui all'articolo 30, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale, che l'amministrazione doganale indichi che non dispone delle informazioni pertinenti, o se detta amministrazione sia tenuta a richiedere tali informazioni al produttore.
- 4) Se l'amministrazione doganale debba motivare la mancata applicazione dei metodi di cui all'articolo 30, paragrafo 2, lettere c) e d), del codice doganale, qualora essa determini il prezzo di merci simili sulla base dell'articolo 151, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93.
- 5) Se la decisione dell'amministrazione doganale debba contenere una motivazione esaustiva relativamente ai dati disponibili nella Comunità, ai sensi dell'articolo 31 del codice doganale, o se possa fornirla successivamente, in sede giudiziale, presentando prove più dettagliate.

37. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte la LSCS, il governo lettone e la Commissione europea.

V. Analisi

38. Le cinque questioni pregiudiziali sollevate dall'*Augstākā tiesa* (Corte suprema) riguardano due aspetti degli obblighi gravanti sull'amministrazione doganale di uno Stato membro: da una parte, si tratta della determinazione del valore in dogana di una merce e, in particolare, delle condizioni di applicazione del metodo del valore di transazione (v. oltre, sezione A). Dall'altra, si pone la questione degli obblighi di accertamento e di motivazione gravanti sull'amministrazione doganale in sede di determinazione del valore in dogana (v. oltre, sezione B).

A. Sulle condizioni di applicazione del metodo del valore di transazione a norma dell'articolo 29 del codice doganale

39. Con la prima questione il giudice del rinvio desidera sapere se il metodo del valore di transazione di cui all'articolo 29 del codice doganale debba essere utilizzato ai fini della determinazione del valore in dogana anche ove, originariamente, le merci siano state vendute non per l'esportazione a destinazione dell'Unione ma per l'esportazione a destinazione di uno Stato terzo, salvo poi essere sottratte alla vigilanza dell'autorità doganale durante il regime di transito esterno nel territorio doganale dell'Unione.

40. Per rispondere a tale questione occorre anzitutto chiarire in che misura l'applicazione del metodo del valore di transazione presupponga che il prezzo di transazione corrisponde a un prezzo all'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione (v., sul punto, di seguito, sub 1). Occorre poi stabilire se il fatto che l'obbligazione doganale sorge in ragione della sottrazione delle merci interessate alla vigilanza dell'autorità doganale durante il regime di transito esterno assuma un qualche rilievo. In tale contesto è necessario esaminare l'argomentazione dedotta dalla LSCS, secondo cui la fissazione della garanzia che deve essere prestata per il regime di transito esterno pregiudica una successiva determinazione del valore in dogana (v., sul punto, infra sub 2).

1. Sul criterio della «vendita per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione»

41. Il metodo del valore di transazione previsto dall'articolo 29 del codice doganale può essere utilizzato per determinare il valore in dogana anche quando il prezzo di transazione non corrisponde a un prezzo all'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione, ma a un prezzo all'esportazione a destinazione di uno Stato terzo?

42. In senso contrario depone, da un lato, il tenore letterale dell'articolo 29 del codice doganale, secondo il quale «il valore di transazione [è] il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute *per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione*»^{7,8}. Secondo la Corte, deve quindi essere dimostrato, al momento della vendita, che le merci originarie di uno Stato terzo sono destinate al territorio doganale dell'Unione⁹. Il principio in parola è sancito anche dall'articolo 147, paragrafo 1, secondo comma, del regolamento n. 2454/93, secondo il quale quando, nel caso di vendite successive, viene dichiarato un prezzo relativo ad una vendita anteriore all'ultima vendita, deve essere dimostrato che la transazione corrispondente è stata conclusa ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione.

43. Dall'altro, anche dall'impianto sistematico, dal senso e dalla finalità delle disposizioni in materia di determinazione del valore in dogana di cui agli articoli da 29 a 31 del codice doganale emerge che solo un prezzo all'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione può essere utilizzato ai fini del calcolo del valore in dogana.

⁷ Il corsivo è mio.

⁸ V., in tal senso, anche l'articolo 1, paragrafo 1, dell'accordo GATT sul valore in dogana, secondo cui il valore di transazione è «il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci *all'atto della vendita per l'esportazione nel paese d'importazione*» (il corsivo è mio).

⁹ Sentenze del 6 giugno 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, punto 11), e del 28 febbraio 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, punto 28).

44. È vero così che dalle disposizioni in esame e dalle disposizioni dell'accordo GATT sul valore in dogana su cui esse si fondano, emerge che il calcolo del valore in dogana deve basarsi per quanto possibile sul valore di transazione¹⁰. Tale circostanza trova conferma non solo nel preambolo dell'accordo GATT sul valore in dogana, ma anche nel fatto che i metodi alternativi di calcolo del valore in dogana si applicano solo quando il valore in dogana non può essere determinato sulla base del valore di transazione¹¹. La Corte ha così chiarito che, vista la priorità attribuita al metodo del valore di transazione, le condizioni per la sua applicazione non possono essere interpretate in modo eccessivamente restrittivo¹².

45. Tuttavia, dalle succitate disposizioni e dall'articolo VII del GATT, su cui esse a loro volta si basano, emerge anche che il valore in dogana deve corrispondere al «valore effettivo» delle merci importate. Il valore in dogana può quindi essere determinato sulla base del valore di transazione solo qualora si possa ritenere che quest'ultimo riflette il valore economico reale di una merce importata e tiene conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico¹³.

46. Ciò non avviene nel caso di un prezzo fissato o concordato per l'esportazione di una merce a destinazione non del territorio doganale dell'Unione, ma di uno Stato terzo. Il prezzo di una merce in una determinata zona doganale corrisponde alla situazione di mercato di detta zona¹⁴ e costituisce pertanto un elemento che si ripercuote sul valore economico della merce: se, in caso di esportazione dalla Cina verso la Russia, una bicicletta per bambino costa, come nella fattispecie, EUR 3,90, ciò non significa affatto che essa sarebbe venduta allo stesso prezzo in caso di esportazione nell'Unione.

47. Per tale ragione anche il «prezzo normale» teorico di cui alla convenzione di Bruxelles relativa al valore in dogana delle merci, che fungeva – sino all'introduzione del metodo del valore di transazione – da base per la determinazione del «valore effettivo» ai sensi dell'articolo VII del GATT¹⁵, era un prezzo per la merce *importata nel luogo della sua entrata nel rispettivo territorio doganale*. Non si trattava invece, in nessun caso, del prezzo per merci straniere esportate in paesi diversi dal paese di destinazione¹⁶. L'attuale sistema resta fedele al suddetto principio del valore «normale» o «corretto», nel senso che, ai fini della determinazione del valore in dogana, in linea di principio si utilizza il valore di transazione di una merce importata, ma solo a determinate condizioni.

48. Ove tali condizioni non siano soddisfatte, il valore in dogana deve essere determinato sulla base del valore di transazione di merci importate identiche o simili o in base a diversi altri metodi. Le disposizioni al riguardo confermano la centralità del criterio della vendita per l'esportazione a destinazione del rispettivo territorio doganale in sede di determinazione del valore in dogana: si deve così trattare di merci identiche o simili vendute *per l'esportazione nello stesso paese di importazione* (accordo GATT sul valore in dogana)¹⁷ o *per l'esportazione a destinazione dell'Unione* (codice doganale

10 In questo senso, anche la sentenza della Corte del 19 ottobre 2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, punto 22), secondo cui nel «sistema istituito» dal codice doganale (allora a norma del regolamento n. 1224/80) «la nozione di "valore di transazione" (...) costituisce la base del calcolo del valore in dogana». Sulla necessità di interpretare il diritto doganale dell'Unione in maniera conforme al GATT v. le mie conclusioni nella causa The International Association of Independent Tanker Owners e a. (C-308/06, EU:C:2007:689, paragrafo 107 e la giurisprudenza ivi citata)

11 Sentenza del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a. (C-116/12, EU:C:2013:825, punti da 41 a 43).

12 V. sulla nozione di vendita nell'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale, sentenza del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a. (C-116/12, EU:C:2013:825, punto 45).

13 Sentenze del 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, punto 30); del 15 luglio 2010, Gaston Schul (C-354/09, EU:C:2010:439, punto 29), e del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a. (C-116/12, EU:C:2013:825, punto 40).

14 V., sul tema, Krockauer, L., *Zollwert*, 3° ed., Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt am Main, 1974, pag. 24.

15 La convenzione di Bruxelles relativa al valore in dogana delle merci è stata firmata il 15 dicembre 1950 e i suoi principi sono stati recepiti nel diritto comunitario attraverso il regolamento n. 803/68 del Consiglio, del 27 giugno 1968, relativo al valore in dogana delle merci (GU 1968, L 148, pag. 6). Detta convenzione è stata sostituita nel 1979 dall'Accordo relativo all'attuazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e il commercio (GU 1980, L 71, pagg. 1, 107), negoziato nell'ambito del Tokio Round del GATT, che ha introdotto il metodo del valore di transazione quale base di calcolo del valore in dogana ed è stato recepito nel diritto comunitario attraverso il regolamento n. 1224/80 del Consiglio, del 28 maggio 1980, relativo al valore in dogana delle merci (GU 1980, L 134, pag. 1).

16 V., sul tema, Krockauer, L., *Zollwert*, 3° ed., Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt am Main, 1974, pagg. 24 e 41.

17 Articoli 2, paragrafo 1, lettera a), e 3, paragrafo 1, lettera a), dell'accordo GATT sul valore in dogana.

dell'Unione)¹⁸. Allo stesso modo, un valore in dogana calcolato – in mancanza di siffatti valori di riferimento – in base agli altri metodi ammessi, non può in nessun caso essere determinato sulla base del prezzo di merci vendute *per l'esportazione in un paese diverso dal paese d'importazione* (accordo GATT sul valore in dogana)¹⁹ o a destinazione di un *paese non compreso nel territorio doganale dell'Unione* (codice doganale dell'Unione)²⁰.

49. Ammettere come valore di transazione ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale un prezzo di vendita all'esportazione a destinazione di uno Stato terzo contrasterebbe pertanto anche con l'obiettivo della disciplina dell'Unione in materia di valore in dogana. La disciplina in esame mira infatti a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi²¹. Tale risultato non potrebbe essere garantito ove si utilizzasse un prezzo all'esportazione a destinazione di uno Stato terzo al fine di determinare il valore in dogana di una merce nel territorio doganale dell'Unione. Infatti, posto che i prezzi variano a seconda delle zone doganali, la determinazione del valore in dogana può essere uniforme, equa e neutra solo facendo riferimento, ai fini dell'importazione in una determinata zona, a un prezzo all'esportazione a destinazione di quella stessa zona.

50. In caso contrario, si verificherebbero, segnatamente, una disparità di trattamento e una violazione della neutralità della concorrenza tra chi importa nell'Unione una merce sulla base di una vendita per l'esportazione a destinazione dell'Unione e chi la importa nell'Unione sulla base di una vendita per l'esportazione a destinazione di uno Stato terzo, ad esempio, mediante sottrazione della merce alla vigilanza dell'autorità doganale (a prescindere dal fatto che ciò accada volutamente o, come sostenuto nel caso di specie, per colpa di un terzo). Ciò darebbe inoltre luogo alla commissione di abusi quando – come nel caso di specie – il valore di transazione per l'esportazione a destinazione di uno Stato terzo è sensibilmente inferiore al corrispondente valore per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione.

2. Sulla modalità con cui sorge l'obbligazione doganale e sul significato della costituzione di una garanzia nell'ambito del regime di transito esterno

51. Dalle considerazioni che precedono emerge che, ai fini dell'applicabilità del metodo del valore di transazione, non rilevano le modalità con cui sorge l'obbligazione doganale all'importazione (mediante dichiarazione in dogana per l'immissione in libera pratica o mediante sottrazione della merce in regime di transito alla vigilanza dall'autorità doganale). Dirimente è soltanto la questione se le merci importate siano state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione.

52. Nel caso di specie, come correttamente osservato dalla Commissione, per stabilire se sia così non è possibile ricorrere alla presunzione di cui all'articolo 147, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93. In base a tale disposizione, il fatto che le merci oggetto di vendita siano dichiarate per l'immissione in libera pratica nell'Unione è da considerarsi un'indicazione sufficiente che esse sono state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione. Nel caso di specie le merci non sono state però dichiarate per l'immissione in libera pratica, ma per il vincolo in regime di transito.

¹⁸ Articolo 30, paragrafo 2, lettere a) e b), del codice doganale.

¹⁹ Articolo 7, paragrafo 2, lettera e), dell'accordo GATT sul valore in dogana. V. anche il suo articolo 6, paragrafo 1, lettera b), in base al quale, se il valore in dogana si basa su un valore calcolato consistente nella somma di diversi elementi, l'importo per utili e spese generali deve essere uguale a quello generalmente considerato nella vendita effettuata da produttori del paese esportatore per *l'esportazione nel paese di importazione*.

²⁰ Articolo 31, paragrafo 2, lettera e), del codice doganale. V. anche articolo 30, paragrafo 2, lettera d), secondo trattino, del codice doganale, secondo cui, se il valore in dogana è determinato sulla base di un valore calcolato eguale alla somma di diversi elementi, l'ammontare rappresentante gli utili e le spese generali deve essere uguale a quello che comportano generalmente le vendite fatte da produttori del paese di esportazione per *l'esportazione a destinazione dell'Unione*.

²¹ Sentenze del 6 giugno 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, punto 35); del 19 ottobre 2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, punto 25); del 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, punto 30), e del 19 marzo 2009, Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167, punto 20).

53. Come osserva ancora la Commissione, ciò non significa tuttavia che, in mancanza di una dichiarazione per l'immissione in libera pratica, si debba automaticamente ritenere che le merci non siano state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione. Al contrario, spetta all'amministrazione doganale o al giudice del rinvio, sulla base delle circostanze e dei documenti disponibili relativi al caso di specie, stabilire se le merci siano state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione. Dirimente al riguardo è se la vendita sulla cui base andrà determinato il valore di transazione sia stata effettuata ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione. In base alle informazioni fornite dalla LSCS e dal giudice del rinvio, nel caso di specie non sembra essere così.

54. In particolare, la LSCS non nega di fatto che le merci interessate non siano state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione. Essa non mette neppure in dubbio che sia sorta un'obbligazione doganale, né che essa sia divenuta la debitrice principale dell'obbligazione doganale. Tuttavia, essa ritiene che l'obbligazione doganale non possa superare l'importo della garanzia da essa prestata all'atto del vincolo delle merci al regime di transito esterno. Dato che il calcolo di tale garanzia era stato effettuato sulla base del valore di transazione della vendita delle merci a partire dalla Cina a destinazione della Russia, anche il valore in dogana definitivo dovrebbe essere dunque calcolato secondo il metodo del valore di transazione.

55. Tale argomentazione non può essere accolta.

56. È certamente vero che la garanzia che l'obbligato principale è tenuto a costituire al momento del vincolo delle merci al regime di transito esterno è volta a garantire un'eventuale obbligazione doganale. Essa deve quindi essere fissata nell'importo esatto o nell'importo più elevato stimato dell'obbligazione doganale da garantire²². In base alle indicazioni della LSCS, evidentemente ciò non è avvenuto nel caso di specie: fissando, ai fini del calcolo della garanzia da prestare, il valore in dogana sulla base del metodo del valore di transazione, le autorità doganali lettoni hanno ignorato l'indicazione secondo cui la garanzia in parola deve corrispondere all'obbligazione doganale più elevata. Infatti, proprio in un caso come quello in esame, in cui la questione dell'applicabilità dell'articolo 29 del codice doganale non era stata chiarita, tali autorità non potevano ritenere senza alcun dubbio che l'eventuale obbligazione doganale non avrebbe superato l'importo calcolato su tale base.

57. Tuttavia, in un caso come quello in esame, l'obbligato principale non può far valere il legittimo affidamento in relazione al fatto che l'importo dell'obbligazione doganale corrisponda a quello della garanzia costituita all'atto del vincolo delle merci al regime di transito esterno.

58. È vero che, come la Corte ha già avuto modo di osservare in più occasioni, il principio della tutela del legittimo affidamento rientra fra i principi fondamentali dell'Unione²³. Tuttavia, solo la persona che ha ricevuto rassicurazioni precise, incondizionate e concordanti, provenienti da fonti autorizzate ed affidabili²⁴ e in capo alla quale un'autorità nazionale ha fatto sorgere aspettative fondate²⁵ può validamente invocare il suddetto principio.

59. Nel caso di specie non è così.

22 V. articolo 192, paragrafo 1, del codice doganale, nonché le disposizioni in materia di rilascio di una garanzia globale contenute nell'articolo 379 del regolamento n. 2454/93: in base ad esse, l'obbligato principale è eventualmente tenuto a depositare un importo di riferimento e deve assicurarsi che le possibili obbligazioni doganali relative alle operazioni in corso non lo superino. Le autorità doganali possono inoltre controllare l'utilizzo degli importi di riferimento per ogni singola operazione.

23 Sentenze del 5 maggio 1981, Dürbeck (112/80, EU:C:1981:94, punto 48), e del 24 marzo 2011, ISD Polska e a. (C-369/09 P, EU:C:2011:175, punto 122).

24 Sentenze del 14 giugno 2016, Marchiani/Parlamento (C-566/14 P, EU:C:2016:437, punto 77), e del 19 luglio 2016, Kotnik e a. (C-526/14, EU:C:2016:570, punto 62); v. anche sentenze del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416, punto 147), e del 16 dicembre 2008, Masdar (UK)/Commissione (C-47/07 P, EU:C:2008:726, punti 81 e 86).

25 Sentenza del 10 dicembre 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, punto 39).

60. Dalle pertinenti disposizioni del codice doganale emerge infatti che il calcolo della garanzia che l'obligato principale è tenuto a costituire per il vincolo delle merci al regime di transito non deve in alcun caso essere equiparato al calcolo dell'effettiva obbligazione doganale.

61. A quanto consta, per quanto concerne il calcolo della suddetta garanzia, non è previsto da nessuna fonte che si tratti in questo caso di un'informazione vincolante delle autorità doganali. A norma dell'articolo 12 del codice doganale ciò è invece stabilito esplicitamente per altre informazioni. In considerazione della densità normativa del codice doganale si può quindi ritenere che il legislatore, ove avesse inteso riconoscere alla determinazione della garanzia per il regime di transito efficacia vincolante ai fini del successivo calcolo dell'obbligazione doganale, lo avrebbe anche stabilito espressamente.

62. La stessa riflessione vale rispetto alle esplicite disposizioni del codice doganale secondo cui le autorità doganali sono in generale autorizzate (fatte salve eventuali considerazioni attinenti al legittimo affidamento) a procedere a un controllo a posteriori di una dichiarazione in dogana e a fissare una nuova obbligazione doganale²⁶. Anche in questo caso si deve ritenere che, ove il legislatore avesse inteso riconoscere alla determinazione della garanzia nell'ambito del regime di transito efficacia vincolante ai fini della fissazione dell'obbligazione doganale, nel codice doganale avrebbero dovuto essere disciplinate le condizioni di una modifica a posteriori, il che però non è accaduto.

63. Contro un carattere vincolante della determinazione della garanzia ai fini del successivo calcolo dell'obbligazione doganale depone anche il fatto che, a determinate condizioni, è ammesso l'esonero da una siffatta garanzia o può essere accettata una riduzione²⁷ senza che ne siano disciplinati gli effetti sul successivo calcolo dell'obbligazione doganale. Lo stesso vale per la possibilità di ricorrere, in sede di calcolo della garanzia, a importi forfettari ove non siano disponibili i dati necessari alla quantificazione di una potenziale obbligazione doganale²⁸. Da ultimo, se la determinazione della garanzia pregiudicasse l'importo della futura obbligazione doganale, mancherebbe, al riguardo, una distinzione tra le situazioni da essa interessate e quelle in cui non deve essere prestata alcuna garanzia²⁹.

64. La LSCS non poteva quindi partire dal presupposto che le disposizioni applicabili del codice doganale permettessero alle autorità doganali lettoni di darle - riconoscendo l'importo della garanzia - rassicurazioni precise e incondizionate circa una possibile obbligazione doganale. Questo vale tanto più che, in mancanza di elementi in senso contrario, vi è motivo di ritenere che la LSCS, quale titolare del regime di transito esterno, sia esperta nel settore delle operazioni doganali e abbia dimestichezza con le disposizioni del diritto doganale. Essa non può quindi richiamarsi al fatto che le suddette autorità avrebbero fatto sorgere in lei la fondata aspettativa che l'obbligazione doganale non avrebbe superato l'importo della garanzia da prestare ai fini del regime di transito.

3. Conclusione

65. In linea con le considerazioni che precedono, propongo di rispondere alla prima questione pregiudiziale come segue: l'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale deve essere interpretato nel senso che il metodo ivi previsto per la determinazione del valore in dogana trova applicazione solo quando il valore di transazione delle merci interessate corrisponde a un prezzo all'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione. Il fatto che l'obbligazione doganale sorga in ragione della sottrazione delle merci alla vigilanza dell'autorità doganale durante il regime di transito esterno è, a tal fine, irrilevante.

²⁶ V. articoli 78 e 220, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale e sentenza del 10 dicembre 2015, *Veloserviss* (C-427/14, EU:C:2015:803, punti 17 e segg., in particolare, punti 28, 43 e 44).

²⁷ V. articolo 94, paragrafo 4, del codice doganale e articoli 372, paragrafo 1, lettera a), e 380, paragrafi 2 e 3, del regolamento n. 2454/93.

²⁸ V. articolo 379, paragrafo 2, terzo comma, del regolamento n. 2454/93.

²⁹ V. articolo 95 del codice doganale.

B. Sugli obblighi di accertamento e di motivazione gravanti sull'amministrazione doganale in sede di determinazione del valore in dogana

1. Sugli obblighi di accertamento dell'amministrazione doganale

66. Nell'ambito della terza questione il giudice del rinvio chiede alla Corte di pronunciarsi sugli obblighi gravanti sull'amministrazione doganale nel contesto dell'applicazione del metodo per la determinazione del valore in dogana disciplinato nell'articolo 30, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale. In base ad esso, il valore in dogana è determinato sulla base del valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione a destinazione dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare. A questo riguardo, il giudice del rinvio desidera sapere se l'amministrazione doganale possa rinunciare all'applicazione del metodo di cui trattasi quando non dispone di dati adeguati o se sia tenuta a richiedere tali dati al produttore di una merce.

67. Va osservato, anzitutto, che, a quanto consta, né il codice doganale, né il regolamento n. 2454/93 prevedono un *obbligo* dell'amministrazione doganale di richiedere al produttore delle merci interessate i dati necessari ai fini dell'applicazione dei metodi (o anche solo di un metodo) di cui all'articolo 30, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale. Solo nel contesto dell'applicazione dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera d), del codice doganale (metodo del «valore calcolato» sulla base dei costi per le materie, l'utile ecc.) si parla del fatto che l'amministrazione doganale *può* verificare le *informazioni* fornite dal produttore delle merci interessate con *l'accordo* di quest'ultimo e delle autorità di uno Stato terzo interessato in tale paese³⁰.

68. Ciononostante, sull'amministrazione doganale gravano necessariamente determinati obblighi di controllo in sede di determinazione del valore in dogana. Dall'impianto sistematico degli articoli da 29 a 31 del codice doganale emerge infatti che i diversi metodi possibili di determinazione del valore in dogana si trovano tra loro in un rapporto di sussidiarietà³¹. Ciò significa che l'amministrazione doganale è tenuta, in ogni singolo caso, a verificare con la dovuta diligenza se sussistano le condizioni per l'applicazione di un metodo prima di passare a quello successivo. A tal fine, il codice doganale riconosce alle autorità doganali degli Stati membri (con talune restrizioni)³² il diritto di raccogliere informazioni da ogni persona direttamente o indirettamente interessata alle operazioni effettuate nell'ambito degli scambi di merci³³.

69. L'obbligo in capo alle autorità doganali di verificare con diligenza le condizioni per l'applicazione dei rispettivi metodi di determinazione del valore in dogana corrisponde altresì alla sussidiarietà dei suddetti metodi voluta dal legislatore dell'Unione. Infatti, posto che il legislatore non ha riconosciuto alle autorità la possibilità di scegliere liberamente tra i metodi, queste ultime devono anzitutto cercare di servirsi dei metodi da applicare in via prioritaria prima di ricorrere a quelli secondari.

30 V. articolo 153, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93. Il punto 1 delle note esplicative relative all'articolo 30, paragrafo 2, lettera d), del codice doganale nell'allegato 23 («Note interpretative in materia di valore in dogana») del regolamento n. 2454/93 aggiunge quanto segue: «1. *Di norma*, il valore in dogana è determinato, secondo le presenti disposizioni, in base ad *informazioni immediatamente disponibili nella Comunità*. Tuttavia, al fine di determinare un valore calcolato, potrà essere necessario esaminare i costi di produzione delle merci da valutare nonché altre informazioni che dovranno essere ottenute al di fuori della Comunità. Inoltre, nella maggior parte dei casi, il produttore delle merci non sarà assoggettato alla giurisdizione delle autorità degli Stati membri. L'utilizzazione del metodo del valore calcolato sarà, in generale, limitata ai casi in cui il compratore e il venditore sono legati e nei quali il produttore è *disposto* a comunicare alle autorità del paese di importazione i dati necessari relativi alla determinazione dei costi nonché ad *accordare facilitazioni* per ogni ulteriore verifica che potrebbe risultare necessaria» (il corsivo è mio).

31 Sentenze del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a. (C-116/12, EU:C:2013:825, punti da 41 a 43); del 16 giugno 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, punti da 27 a 29), e del 9 marzo 2017, GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195, punti da 75 a 77).

32 V. articolo 153, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93.

33 V. articolo 14 del codice doganale.

70. Tuttavia, agli obblighi di controllo e di diligenza dell'amministrazione doganale corrispondono in cambio anche determinati obblighi di collaborazione e di informazione a carico delle persone che partecipano agli scambi di merci. L'articolo 6, paragrafo 1, del codice doganale prevede così in particolare che chiunque chieda all'autorità doganale di prendere una decisione sull'applicazione della normativa doganale debba fornire tutti gli elementi e tutti i documenti necessari a detta autorità per poter decidere. Proprio quando un operatore economico, come nel caso di specie, desidera beneficiare di un metodo di determinazione del valore in dogana per lui più vantaggioso, non sembra dunque eccessivo pretendere che egli contribuisca, nei limiti delle sue possibilità, a mettere a disposizione i dati necessari ai fini dell'applicazione del metodo di cui trattasi.

71. Alcune disposizioni del codice doganale e le corrispondenti norme di attuazione confermano peraltro che gli obblighi di controllo dell'amministrazione doganale devono essere esercitati, in linea di principio, in collaborazione con gli operatori economici interessati. Così, ad esempio, è previsto che le autorità doganali, ove non siano in grado di accertare il valore di transazione senza complemento di indagine, devono dare al dichiarante la possibilità di fornire informazioni più particolareggiate³⁴.

72. In considerazione del suddetto rapporto di collaborazione, convince, nel caso di specie, l'argomentazione della Commissione. In base ad essa, l'amministrazione doganale – prima di poter desistere dall'applicazione dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale – è tenuta a consultare tutte le informazioni e le banche dati a sua disposizione e a offrire all'operatore economico interessato la possibilità di fornire i dati necessari³⁵. Occorre invece negare l'esistenza di un obbligo di indagine presso il produttore delle merci interessate posto che ciò comporterebbe oneri importanti e toccherebbe di norma segreti commerciali di imprese coinvolte solo indirettamente.

73. Tuttavia non si comprende perché tale soluzione – come proposto dalla Commissione – dovrebbe essere limitata a una fattispecie come quella in esame in cui le merci sono state sottratte alla vigilanza dell'autorità doganale durante il regime di transito. Non è chiaro infatti perché, in tale situazione, il rapporto di sussidiarietà tra i diversi metodi di determinazione del valore in dogana e la necessità di esaminare con diligenza l'applicabilità di ciascun metodo in sequenza successiva risultino indeboliti.

74. In linea con le considerazioni che precedono propongo quindi di rispondere alla terza questione pregiudiziale come segue: l'autorità doganale non è tenuta a raccogliere le informazioni necessarie ai fini dell'applicazione dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale presso il produttore delle merci interessate. Tuttavia, prima di decidere di non applicare la disposizione in parola, l'autorità deve consultare tutte le fonti di informazioni e le banche dati di cui dispone e offrire agli operatori economici interessati la possibilità di fornire le informazioni necessarie per l'applicazione della disposizione di cui trattasi.

2. Sugli obblighi di motivazione dell'amministrazione doganale

75. La seconda, quarta e quinta questione pregiudiziale, da trattare congiuntamente, riguardano tutti gli obblighi di motivazione gravanti sull'amministrazione doganale rispetto al metodo di determinazione del valore in dogana prescelto. Il giudice del rinvio desidera così sapere se l'amministrazione doganale sia tenuta a motivare:

- l'impiego, nel determinare il valore in dogana, del metodo previsto all'articolo 31 del codice doganale, e non di quello previsto negli articoli 29 e 30 del codice doganale (seconda questione pregiudiziale);

³⁴ V., ad esempio, l'articolo 29, paragrafo 2, del codice doganale e il punto 3 delle note esplicative relative a detta disposizione nell'allegato 23 («Note interpretative in materia di valore in dogana») del regolamento n. 2454/93.

³⁵ V., sulla necessità di offrire all'operatore economico la possibilità di manifestare utilmente e tempestivamente il proprio punto di vista, sentenze del 18 dicembre 2008, *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, punti 36 e segg.), e del 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics* (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 38).

- la mancata applicazione dei metodi disciplinati nell'articolo 30, paragrafo 2, lettere c) e d), del codice doganale nel determinare il prezzo di merci simili sulla base dell'articolo 151, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93 (quarta questione pregiudiziale),
- e se la decisione debba contenere una motivazione esaustiva relativamente ai dati disponibili nella Comunità, ai sensi dell'articolo 31 del codice doganale, o se tale motivazione possa essere fornita successivamente, in sede giudiziale, presentando prove più dettagliate (quinta questione pregiudiziale).

76. La risposta alle suddette questioni emerge già dall'articolo 6, paragrafo 3, del codice doganale. In base ad esso, le decisioni scritte che abbiano conseguenze sfavorevoli per i loro destinatari devono essere motivate.

77. A carico delle autorità nazionali grava inoltre, in sede di applicazione del diritto dell'Unione, un obbligo generale di motivazione. È vero che l'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali non trova immediata applicazione nel caso dell'attuazione del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri³⁶. Il diritto ad una buona amministrazione ivi garantito rispecchia tuttavia un principio generale del diritto dell'Unione con la conseguenza che uno Stato membro è tenuto a osservare i requisiti da esso derivanti in sede di attuazione del diritto dell'Unione³⁷.

78. Un'adeguata motivazione è altresì essenziale ai fini del rispetto del diritto alla tutela giurisdizionale effettiva che scaturisce dal principio di effettività. Solo una motivazione siffatta pone infatti il singolo nella posizione di decidere, con piena cognizione di causa, se gli sia utile agire in giudizio. Allo stesso tempo una sufficiente motivazione è necessaria affinché i giudici possano sottoporre a un sindacato giurisdizionale la decisione di un'autorità di negare un diritto riconosciuto dal diritto dell'Unione³⁸.

79. In linea con i suddetti requisiti e sulla base della già citata sussidiarietà dei metodi previsti nel codice doganale per la determinazione del valore in dogana, è evidente anzitutto che nella loro decisione le autorità doganali sono tenute a motivare adeguatamente perché si applichi il metodo di determinazione del valore in dogana prescelto e non uno dei metodi prioritari. Di conseguenza, ove l'amministrazione doganale applichi il metodo previsto all'articolo 31 del codice doganale, essa deve spiegare le ragioni per le quali non erano soddisfatte le condizioni di applicabilità dei metodi previsti agli articoli 29 e 30 del codice doganale.

80. In secondo luogo, dal rapporto di sussidiarietà tra i metodi di determinazione del valore in dogana elencati in sequenza successiva emerge anche che non è necessario spiegare perché non siano stati applicati i metodi indicati in posizione successiva rispetto al metodo prescelto. Posto che l'articolo 151, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93 costituisce la norma di attuazione dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale, l'amministrazione doganale non è quindi tenuta, quando determina il valore in dogana sulla base dell'articolo 151, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93, a motivare la mancata applicazione dei metodi disciplinati dall'articolo 30, paragrafo 2, lettere c) e d), del codice doganale.

81. In terzo luogo, l'obbligo di motivazione gravante sull'amministrazione doganale impone di spiegare nella decisione le modalità di calcolo del valore in dogana definitivo. Quando detto valore è determinato in applicazione dell'articolo 31 del codice doganale occorre pertanto indicare i dati disponibili nell'Unione e presi in considerazione per calcolarlo.

³⁶ V., al riguardo, le mie conclusioni nella causa Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, paragrafo 25).

³⁷ Sentenza dell'8 maggio 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punti 49 e 50); v. anche le mie conclusioni nella causa Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, paragrafo 33 e la giurisprudenza ivi citata).

³⁸ V. sul punto le mie conclusioni nella causa Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, paragrafi 28 e 31 e la giurisprudenza ivi citata). V. anche sentenza del 23 febbraio 2006, Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, punto 54).

82. Infine, un'adeguata motivazione deve necessariamente essere contenuta già nella decisione sulla determinazione del valore in dogana. L'obbligo di motivazione deve infatti anche documentare l'iter seguito dall'autorità in sede di esame dell'applicabilità dei diversi metodi di determinazione del valore in dogana. Così facendo si garantisce che sia esaminata accuratamente la sussistenza delle condizioni di applicabilità di ogni metodo. In mancanza di indicazioni in tal senso, sarebbe di fatto estremamente difficile comprendere a posteriori se un siffatto esame abbia avuto luogo o se invece venga soltanto giustificata ex post una decisione adottata sulla base di motivi diversi³⁹. Un'amministrazione doganale che abbia rispettato gli articoli da 29 a 31 del codice doganale e abbia esaminato con diligenza le condizioni di applicabilità dei diversi metodi in sequenza successiva dovrebbe quindi poter spiegare agevolmente nella decisione definitiva perché sia stato applicato il metodo di determinazione del valore in dogana prescelto e non quelli che lo precedono.

83. Un siffatto controllo interno dell'amministrazione doganale avviene solo in maniera limitata se un'adeguata motivazione è fornita unicamente su richiesta dell'interessato⁴⁰. Ciò è vero a maggior ragione rispetto a una comunicazione successiva della motivazione nel corso di un procedimento giudiziale. In quest'ultimo caso l'interessato non ha la possibilità di valutare, con piena cognizione di causa, se un'azione giudiziale possa essergli di qualche utilità.

84. La questione dell'*obbligo* di motivazione a carico delle autorità doganali nazionali deve tuttavia essere distinta da quella delle *conseguenze giuridiche* di una motivazione insufficiente *nel diritto nazionale* e, quindi, dalla questione se sia possibile sanare un difetto di motivazione nel corso di un procedimento giudiziale. Tale questione non è disciplinata nel codice doganale e il diritto dell'Unione non prevede una disciplina generale delle conseguenze derivanti da un difetto di motivazione.

85. Spetta pertanto agli Stati membri, nell'esercizio della loro autonomia procedurale, disciplinare le conseguenze di una violazione da parte delle autorità doganali del loro obbligo di motivazione e stabilire se e in che misura sia possibile sanare una siffatta violazione nel corso di un procedimento giudiziale. Gli Stati membri sono tuttavia tenuti, in tale contesto, a rispettare i principi di equivalenza e di effettività⁴¹.

86. Conformemente alle considerazioni che precedono, propongo di rispondere alla seconda, alla quarta e alla quinta questione pregiudiziale come segue: dall'articolo 6, paragrafo 3, del codice doganale, dall'obbligo generale di motivazione gravante sull'amministrazione doganale, nonché dal rapporto di sussidiarietà tra i diversi metodi di calcolo del valore in dogana risulta che l'amministrazione doganale è tenuta a indicare adeguatamente nella sua decisione i motivi per i quali sia stato applicato uno specifico metodo di determinazione del valore in dogana e non uno dei metodi di applicazione prioritaria. Nel contempo, l'amministrazione doganale è tenuta a spiegare debitamente nella sua decisione come e sulla base di quali dati sia stato calcolato il valore in dogana definitivo. La questione se e in che misura una motivazione carente possa essere integrata nel corso del procedimento giudiziale rappresenta una questione di diritto nazionale che spetta agli Stati membri disciplinare nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività.

39 V., al riguardo, anche le considerazioni nelle conclusioni relative alla causa Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, paragrafi 29 e 30).

40 La suddetta possibilità, prevista nei punti da 59 a 61 e al punto 1 del dispositivo della sentenza del 30 aprile 2009, Mellor (C-75/08, EU:C:2009:279) deve essere negata nel caso di specie, in particolare in quanto nel codice doganale – diversamente rispetto alla direttiva alla base della sentenza in parola – è espressamente previsto un obbligo di motivazione per le decisioni che abbiano conseguenze sfavorevoli.

41 V., sui limiti delle possibilità di sanare le violazioni del diritto dell'Unione, la sentenza del 3 luglio 2008, Commissione/Irlanda (C-215/06, EU:C:2008:380, punti 57 e segg.).

VI. Conclusione

87. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di giustizia di rispondere alle questioni sollevate dall'Augstākā tiesa (Corte suprema, Lettonia) come segue:

- 1) L'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale deve essere interpretato nel senso che il metodo ivi previsto per la determinazione del valore in dogana trova applicazione solo quando il valore di transazione delle merci interessate corrisponde a un prezzo all'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione. Il fatto che l'obbligazione doganale sorga in ragione della sottrazione delle merci alla vigilanza dell'autorità doganale durante il regime di transito esterno è, a tal fine, irrilevante.
- 2) L'autorità doganale non è tenuta a raccogliere le informazioni necessarie ai fini dell'applicazione dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale presso il produttore delle merci interessate. Tuttavia, prima di decidere di non applicare la disposizione in parola, l'autorità deve consultare tutte le fonti di informazioni e le banche dati di cui dispone e offrire agli operatori economici interessati la possibilità di fornire le informazioni necessarie per l'applicazione della disposizione di cui trattasi.
- 3) Dall'articolo 6, paragrafo 3, del codice doganale, dall'obbligo generale di motivazione gravante sull'amministrazione doganale, nonché dal rapporto di sussidiarietà tra i diversi metodi di calcolo del valore in dogana risulta che l'amministrazione doganale è tenuta a indicare adeguatamente nella sua decisione i motivi per i quali sia stato applicato uno specifico metodo di determinazione del valore in dogana e non uno dei metodi di applicazione prioritaria. Nel contempo, l'amministrazione doganale è tenuta a spiegare debitamente nella sua decisione come e sulla base di quali dati sia stato calcolato il valore in dogana definitivo. La questione se e in che misura una motivazione carente possa essere integrata nel corso del procedimento giudiziale rappresenta una questione di diritto nazionale che spetta agli Stati membri disciplinare nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività.