



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

10 settembre 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Unione doganale – Codice doganale dell’Unione – Regolamento (UE) n. 952/2013 – Articolo 71, paragrafo 1, lettera b) – Valore in dogana – Importazione di prodotti elettronici che incorporano un software»

Nella causa C-509/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco di Baviera, Germania), con decisione del 6 giugno 2019, pervenuta in cancelleria il 4 luglio 2019, nel procedimento

BMW Bayerische Motorenwerke AG

contro

Hauptzollamt München,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da L.S. Rossi, presidente di sezione, F. Biltgen e N. Wahl (relatore), giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la BMW Bayerische Motorenwerke AG, da U. Möllenhoff, Rechtsanwalt;
- per l’Hauptzollamt München, da G. Rittenauer, in qualità di agente;
- per il governo francese, da E. Toutain e A.-L. Desjonquères, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da F. Clotuche-Duvieusart e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce un codice doganale dell'Unione (GU 2013, L 269, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la BMW Bayerische Motorenwerke AG (in prosieguo: la «BMW») e l'Hauptzollamt München (ufficio doganale principale di Monaco, Germania; in prosieguo: l'«ufficio doganale principale») avente ad oggetto la presa in considerazione, a titolo del valore in dogana, dei costi di sviluppo di software, forniti gratuitamente dall'acquirente al produttore, ai fini di un'utilizzazione nella produzione e nella vendita per l'esportazione della merce.

Contesto normativo

- 3 L'articolo 70 del codice doganale, relativo alla determinazione del valore in dogana sulla base del valore di transazione, al paragrafo 1 prevede quanto segue:

«La base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato».

- 4 L'articolo 71 di tale codice, intitolato «Elementi del valore di transazione», così dispone:

«1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da:

(...)

- 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 e oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate;
 - iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate; e
 - iv) i lavori di ingegneria, di sviluppo, d'arte e di design, i piani e gli schizzi eseguiti in un paese non membro dell'Unione e necessari per produrre le merci importate;
- c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare;

(...)

2. Le aggiunte al prezzo effettivamente pagato o da pagare a norma del paragrafo 1 sono effettuate esclusivamente sulla base di 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».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 5 La BMW fabbrica autoveicoli contenenti centraline di comando. Queste ultime provengono da vari paesi terzi e sono come un sistema integrato di bordo che controlla i dispositivi fisici nei veicoli.
- 6 La stessa BMW ha sviluppato – o fa sviluppare da imprese dell'Unione europea incaricate – un software che assicura una comunicazione fluida delle applicazioni e dei sistemi di un veicolo ed è necessario per effettuare diverse operazioni tecniche, riprese dalla centralina di comando del veicolo. Essendo proprietaria del software, la BMW non è tenuta a pagare corrispettivi per quest'ultimo.
- 7 Tale software viene messo gratuitamente a disposizione dei produttori di centraline di comando. Questi ultimi lo utilizzano per il collaudo prima della consegna delle centraline di comando. Il verbale di collaudo attesta la corretta interazione tra la centralina di comando e il software. Esso consente altresì di stabilire se eventuali vizi siano sopravvenuti in sede di consegna, siano risultati dal trasporto o si siano manifestati nel corso dell'implementazione del software. L'intera procedura costituisce oggetto di contratti tra la BMW e i produttori di centraline di comando.
- 8 La BMW importa e mette in libera pratica nell'Unione le centraline di comando, che contengono il software installato su queste ultime dal produttore al di fuori dell'Unione.
- 9 In occasione di un'ispezione doganale effettuata dall'ufficio doganale principale, è emerso che la BMW indicava, a titolo del valore in dogana delle centraline di comando importate, il prezzo pagato ai produttori di centraline di comando, il quale non teneva conto dei costi di sviluppo del software. Ritenendo che questi dovessero essere integrati nel valore in dogana, l'ufficio doganale principale, con decisione del 25 settembre 2018, ha fissato, con avviso di accertamento di dazi all'importazione, un'obbligazione doganale di importo pari a EUR 2 748,08 per le merci immesse in libera pratica nel mese di gennaio 2018.
- 10 La BMW ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi al giudice del rinvio.
- 11 Date tali circostanze, il Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco di Baviera, Germania), nutrendo dubbi in merito all'interpretazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale, per quanto riguarda la presa in considerazione dei costi di sviluppo di software, e, eventualmente, quanto alla necessità di prendere in considerazione le disposizioni contrattuali che vincolano l'importatore al produttore, al fine di determinare il punto dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale che occorreva adottare ai fini della rettifica del valore in dogana nel caso di specie, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, in base all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del [codice doganale] al valore di transazione delle merci importate debbano essere aggiunti i costi di sviluppo di un software prodotto nell'Unione europea, messo dall'acquirente gratuitamente a disposizione del venditore e installato sulla centralina di comando importata, ove tali costi non siano inclusi nel prezzo effettivamente versato o da versare per le merci importate».

Sulla questione pregiudiziale

- 12 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale debba essere interpretato nel senso che esso consente, al fine di determinare il valore in dogana di una merce importata, di aggiungere al valore di transazione di quest'ultima il valore economico di un software concepito nell'Unione e messo gratuitamente dal compratore a disposizione del venditore stabilito in un paese terzo.

- 13 In via preliminare, occorre ricordare che sia dal tenore letterale dell'articolo 70, paragrafo 1, e dell'articolo 71, paragrafo 1, del codice doganale sia dalla giurisprudenza della Corte risulta che la valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi. Il valore in dogana deve dunque riflettere il valore economico reale di una merce importata e tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico. Sebbene, poi, il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci costituisca, in linea generale, la base di calcolo del valore in dogana, detto 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 20 giugno 2019, Oribalt Riga, C-1/18, EU:C:2019:519, punti 22 e 23, e giurisprudenza ivi citata).
- 14 In primo luogo, occorre sottolineare che l'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale impone di aggiungere, al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore di taluni prodotti o servizi forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto, e utilizzati per la produzione o la vendita per l'esportazione delle merci importate, qualora tale valore non sia stato incluso in tale prezzo.
- 15 Pertanto, spetterà al giudice del rinvio stabilire se le condizioni previste all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale siano soddisfatte nella controversia dinanzi ad esso pendente, valutando se il valore economico del software debba essere aggiunto al valore di transazione delle centraline di comando, al fine di riflettere il valore in dogana di queste ultime. Spetterà pertanto al giudice del rinvio stabilire se il fatto che tali software consentano, da un lato, di verificare il funzionamento delle centraline di comando e, dall'altro, di accertare se si siano verificati errori nella consegna, durante il trasporto o al momento dell'installazione di tali software, sia tale da conferire alle centraline di comando un valore reale superiore al loro valore di transazione.
- 16 In secondo luogo, l'argomento secondo cui l'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale non troverebbe applicazione in tale controversia in quanto i software non figurerebbero nell'elenco di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punti da i) a iv), del codice doganale, mentre il paragrafo 3 del medesimo articolo limita le possibilità di rettificare il valore in dogana ai soli elementi previsti da tale articolo, non può essere accolto.
- 17 A tal riguardo, la Corte ha già avuto occasione di respingere l'argomento secondo cui i software non rientrano in alcuna delle categorie che possono essere oggetto di una rettifica del valore in dogana, considerando che, all'atto dell'importazione di computer che il venditore ha dotato di un software contenente uno o più sistemi operativi messi gratuitamente a sua disposizione dall'acquirente, per determinare il valore in dogana di tali computer occorre aggiungere, al valore di transazione di questi ultimi, il valore di tale software, qualora quest'ultimo non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare (v, in tal senso, sentenza del 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punti 23, 24 e 37).
- 18 È quindi irrilevante, al fine di determinare il valore in dogana della merce importata, che il prodotto di cui occorre aggiungere il valore sia un bene immateriale, come un software. Risulta infatti dal tenore letterale di tale disposizione, che rinvia espressamente ai «prodotti» o ai «servizi», che il suo ambito di applicazione non è limitato ai beni materiali.
- 19 Pertanto, contrariamente a quanto sostiene la ricorrente nel procedimento principale, l'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), i), del codice doganale, che disciplina «le materie, i componenti, le parti e gli elementi simili incorporati nelle merci importate» non può essere interpretato nel senso che esclude i beni immateriali. Una siffatta esclusione non risulta né dalla formulazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), né dall'economia di tale disposizione. Conformemente a quest'ultima, il valore in dogana delle merci importate è integrato dal valore dei prodotti, ma anche dai servizi che soddisfano le condizioni fissate dalla stessa. Un'interpretazione come quella suggerita dalla ricorrente nella causa principale condurrebbe non solo a limitare le eventuali rettifiche del valore in dogana alla

sola situazione di cui al punto iv) di detta disposizione quando è in discussione l'aggiunta del valore di un servizio, ma anche a coprire solo i servizi che, da un lato, rientrano in «lavori di ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi» e, dall'altro, sono «necessari alla produzione delle merci importate». Una siffatta interpretazione non può essere ammessa, poiché i beni immateriali possono rientrare sia nell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), i), sia nell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), iv), del codice doganale.

- 20 Inoltre, al fine di determinare se un software rientri nel punto i) o nel punto iv) del paragrafo 1 di tale articolo 71, la conclusione n. 26 della raccolta dei testi sul valore in dogana elaborata dal comitato del codice doganale, di cui all'articolo 285 di tale codice, distingue, da un lato, le prestazioni intellettuali necessarie alla fabbricazione della merce, che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), iv), del codice doganale, e, dall'altro, gli elementi immateriali incorporati nelle merci importate e che sono necessari al loro funzionamento. Secondo il comitato del codice doganale, questi ultimi costituiscono tuttavia parte integrante dei prodotti finali, dato che essi vi sono connessi o incorporati e ne rendono possibile il funzionamento o il miglioramento. Inoltre, essi vi aggiungono una nuova funzionalità e contribuiscono così sensibilmente al valore delle merci importate. Essi rientrano pertanto, secondo il comitato del codice doganale, nell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), i), di detto codice.
- 21 Orbene, le conclusioni formulate dal comitato del codice doganale, sebbene non giuridicamente cogenti, costituiscono tuttavia strumenti importanti per garantire un'uniforme applicazione del codice doganale da parte delle autorità doganali degli Stati membri e possono, quindi, essere di per sé considerate strumenti validi per l'interpretazione di detto codice (sentenza del 9 marzo 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).
- 22 In terzo luogo, occorre sottolineare che, se è vero che la Corte ha potuto tener conto dei contratti che vincolano un importatore dell'Unione ad un produttore terzo, essa lo ha fatto allo scopo di valutare la qualità di «acquirente» (v., in tal senso, sentenza del 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punto 29). Non si può invece ammettere che alcune parti possano avvalersi di disposizioni contrattuali al fine di limitare le possibilità di rettifica previste dall'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale, salvo disattendere la giurisprudenza secondo cui il valore in dogana deve riflettere il valore economico reale di una merce importata e, pertanto, tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico (sentenza del 9 marzo 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punto 30 e giurisprudenza ivi citata). Di conseguenza, la rettifica, in applicazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale, del valore in dogana di una merce importata si basa su criteri obiettivi e non può essere influenzata da disposizioni contrattuali.
- 23 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale deve essere interpretato nel senso che esso consente, al fine di determinare il valore in dogana di una merce importata, di aggiungere al valore di transazione di quest'ultima il valore economico di un software concepito nell'Unione e messo gratuitamente dal compratore a disposizione del venditore stabilito in un paese terzo.

Sulle spese

- 24 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 (Ottava Sezione) dichiara:

L'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce un codice doganale dell'Unione, deve essere interpretato nel senso che esso consente, al fine di determinare il valore in dogana di una merce importata, di aggiungere al valore di transazione di quest'ultima il valore economico di un software concepito nell'Unione europea e messo gratuitamente dal compratore a disposizione del venditore stabilito in un paese terzo.

Firme