



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

8 giugno 2023*

«Rinvio pregiudiziale – Unione doganale – Regolamento (UE) n. 952/2013 – Codice doganale dell’Unione – Quantitativo eccedente di merci scoperto dopo la concessione dello svincolo delle merci – Articolo 173 – Modifica di una dichiarazione in dogana – Merci diverse da quelle che costituivano originariamente oggetto della dichiarazione da modificare – Articolo 174 – Invalidamento di una dichiarazione in dogana – Articolo 42 – Sanzioni inflitte dalle autorità doganali competenti – Regolamento delegato (UE) 2015/2446»

Nella causa C-640/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Tribunalul Cluj (Tribunale superiore di Cluj, Romania), con decisione del 25 agosto 2021, pervenuta in cancelleria il 19 ottobre 2021, nel procedimento

SC Zes Zollner Electronic SRL

contro

Direcția Regională Vamală Cluj – Biroul Vamal de Frontieră Aeroport Cluj-Napoca,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, D. Gratsias (relatore), M. Ilešič, I. Jarukaitis e Z. Csehi, giudici,

avvocato generale: J. Richard de la Tour

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo rumeno, da E. Gane e A. Rotăreanu, in qualità di agenti;
- per il governo estone, da M. Kriisa, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da A. Armenia, F. Clotuche-Duvieusart e F. Moro, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il rumeno.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 gennaio 2023,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 173 e 174 del 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; in prosieguo: il «codice doganale dell'Unione»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la SC Zes Zollner Electronic SRL (in prosieguo: la «ZZE»), impresa rumena, e la Direcția Regională Vamală Cluj – Biroul Vamal de Frontieră Aeroport Cluj-Napoca (direzione regionale delle dogane di Cluj – ufficio doganale di frontiera dell'aeroporto di Cluj-Napoca, Romania) in merito alla decisione di quest'ultima di infliggere alla ZZE una sanzione amministrativa pecuniaria per aver sottratto al controllo doganale 5 000 pezzi di circuiti integrati elettronici e il pagamento di un importo pari al valore in dogana di tali merci, maggiorato dei dazi all'importazione e degli altri dazi dovuti.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Regolamento (CEE) n. 2913/92

- 3 L'articolo 66 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), disponeva quanto segue:

«1. Su richiesta del dichiarante, l'autorità doganale invalida una dichiarazione già accettata quando il dichiarante fornisce la prova che la merce è stata dichiarata per errore per il regime doganale indicato nella dichiarazione o che, in seguito a circostanze particolari, non è più giustificato il vincolo della merce al regime doganale per il quale è stata dichiarata.

Tuttavia, quando l'autorità doganale ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci, la richiesta d'invalidare la dichiarazione può essere accolta solo dopo tale visita.
2. Una volta concesso lo svincolo delle merci, la dichiarazione non può più essere invalidata, tranne nei casi definiti conformemente alla procedura del comitato.
3. L'invalidazione della dichiarazione non pregiudica l'applicazione delle disposizioni repressive in vigore».

Codice doganale dell'Unione

- 4 Il considerando 15 del codice doganale dell'Unione recita come segue:

«La facilitazione del commercio legale e la lotta antifrode richiedono regimi e procedure doganali semplici, rapidi e uniformi. È pertanto opportuno, in linea con la comunicazione della Commissione del 24 luglio 2003 dal titolo “Un ambiente semplificato e privo di supporti cartacei per le dogane e il commercio” [COM(2003) 452 definitivo], semplificare la normativa doganale, al fine di consentire l'uso di tecnologie e strumenti moderni e promuovere ulteriormente un'applicazione uniforme della normativa doganale e approcci aggiornati al controllo doganale, contribuendo in tal modo a fornire la base per procedure di sdoganamento semplici ed efficienti. (...)».

- 5 L'articolo 5 di tale codice, intitolato «Definizioni», ai suoi punti 16, 26 e 33 così prevede:

«Ai fini [di detto] codice, si intende per:

(...)

16) “regime doganale”: uno dei regimi seguenti cui possono essere vincolate le merci conformemente al codice:

- a) immissione in libera pratica;
- b) regimi speciali;
- c) esportazione;

(...)

26) “svincolo delle merci”: atto con il quale le autorità doganali mettono le merci a disposizione ai fini specificati per il regime doganale al quale sono state vincolate;

(...)

33) “presentazione delle merci in dogana”: notifica alle autorità doganali dell'avvenuto arrivo delle merci all'ufficio doganale o in qualsiasi altro luogo designato o autorizzato dalle autorità doganali e della disponibilità di tali merci ai fini dei controlli doganali».

- 6 L'articolo 15 dello stesso codice, intitolato «Fornitura di informazioni alle autorità doganali», al paragrafo 2 dispone quanto segue:

«La presentazione di una dichiarazione in dogana (...) impegna la persona interessata per quanto riguarda:

- a) l'accuratezza e completezza delle informazioni riportate nella dichiarazione (...)
- b) l'autenticità, l'accuratezza e la validità dei documenti a sostegno della dichiarazione (...)
- c) se del caso, l'osservanza di tutti gli obblighi relativi al vincolo delle merci in questione al regime doganale interessato o allo svolgimento delle operazioni autorizzate.

Il primo comma si applica anche alla fornitura di qualsiasi informazione richiesta dalle autorità doganali o a esse comunicata, in qualsiasi altra forma.

(...)».

- 7 Ai sensi dell'articolo 42 del suddetto codice, intitolato «Applicazione di sanzioni»:

«1. Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive.

2. In caso di applicazione di sanzioni amministrative, esse possono avere tra l'altro la forma di:

- a) un onere pecuniario imposto dalle autorità doganali, se del caso anche applicato in sostituzione di una sanzione penale;
- b) revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione posseduta dall'interessato.

(...)».

- 8 L'articolo 139 del codice doganale dell'Unione, intitolato «Presentazione delle merci in dogana», ai paragrafi 1 e 7 enuncia quanto segue:

«1. Le merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione sono presentate in dogana immediatamente al loro arrivo all'ufficio doganale designato (...).

(...)

7. Le merci presentate in dogana non possono essere rimosse dal luogo in cui sono state presentate senza l'autorizzazione delle autorità doganali».

- 9 L'articolo 158 di tale codice, intitolato «Dichiarazione in dogana delle merci e vigilanza doganale sulle merci unionali», al paragrafo 1 così prevede:

«Tutte le merci destinate a essere vincolate a un regime doganale, a eccezione del regime di zona franca, sono oggetto di una dichiarazione in dogana appropriata al regime in questione».

- 10 L'articolo 172 di detto codice, intitolato «Accettazione di una dichiarazione in dogana», recita come segue:

«1. Le dichiarazioni in dogana rispondenti alle condizioni stabilite nel presente capo sono accettate immediatamente dalle autorità doganali se le merci cui si riferiscono sono state presentate in dogana.

2. Salvo che sia altrimenti disposto, la data di accettazione della dichiarazione in dogana da parte delle autorità doganali è la data da usare per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale sono dichiarate le merci e per tutte le altre formalità all'importazione o all'esportazione».

11 L'articolo 173 dello stesso codice, intitolato «Modifica della dichiarazione in dogana», così dispone:

«1. Su sua richiesta, il dichiarante è autorizzato a modificare una o più indicazioni della dichiarazione in dogana dopo l'accettazione di quest'ultima da parte delle autorità doganali. La modifica non può far diventare oggetto della dichiarazione in dogana merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale.

2. Tuttavia siffatte rettifiche non possono più essere autorizzate se la richiesta è fatta dopo che le autorità doganali:

a) hanno informato il dichiarante che intendono procedere alla visita delle merci;

b) hanno stabilito che le indicazioni della dichiarazione in dogana sono inesatte;

c) hanno svincolato le merci.

3. Su richiesta del dichiarante, entro tre anni dalla data di accettazione della dichiarazione in dogana, la modifica della stessa può essere autorizzata dopo lo svincolo delle merci per consentire al dichiarante di adempiere ai suoi obblighi riguardanti il vincolo delle merci al regime doganale in questione».

12 Ai sensi dell'articolo 174 del suddetto codice, intitolato «Invalidamento della dichiarazione in dogana»:

«1. Su richiesta del dichiarante, le autorità doganali invalidano una dichiarazione in dogana già accettata quando:

a) sono certe che le merci saranno vincolate immediatamente a un altro regime doganale; o

b) sono certe che, in seguito a circostanze particolari, non è più giustificato il vincolo delle merci al regime doganale per il quale sono state dichiarate.

Tuttavia, se le autorità doganali hanno informato il dichiarante che intendono procedere alla visita delle merci, la richiesta di invalidare la dichiarazione in dogana può essere accolta solo dopo tale visita.

2. Salvo che sia altrimenti disposto, una volta concesso lo svincolo delle merci, la dichiarazione in dogana non può più essere invalidata».

13 L'articolo 175 dello stesso codice, intitolato «Delega di potere», così enuncia:

«Alla Commissione [europea] è conferito il potere di adottare atti delegati conformemente all'articolo 284 al fine di stabilire i casi in cui la dichiarazione in dogana è invalidata dopo lo svincolo delle merci di cui all'articolo 174, paragrafo 2».

Regolamento delegato (UE) 2015/2446

- 14 L'articolo 148 del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione (GU 2015, L 343, pag. 1), adottato segnatamente in considerazione dell'articolo 175 del codice doganale dell'Unione, dispone quanto segue:

«1. Quando è accertato che le merci sono state erroneamente dichiarate per un regime doganale che comporta un'obbligazione doganale all'importazione invece di essere dichiarate per un altro regime doganale, la dichiarazione in dogana è invalidata dopo lo svincolo delle merci, su domanda motivata dal dichiarante, se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

(...)

2. Quando è accertato che le merci sono state erroneamente dichiarate invece di altre merci per un regime doganale che comporta un'obbligazione doganale all'importazione, la dichiarazione in dogana è invalidata dopo lo svincolo delle merci, su domanda motivata del dichiarante, se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

(...)

3. Se merci che sono state vendute nell'ambito di un contratto a distanza quale definito all'articolo 2, paragrafo 7, della direttiva 2011/83/UE del Parlamento europeo e del Consiglio[, del 25 ottobre 2011, sui diritti dei consumatori, recante modifica della direttiva 93/13/CEE del Consiglio e della direttiva 1999/44/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 85/577/CEE del Consiglio e la direttiva 97/7/CE del Parlamento europeo e del Consiglio (GU 2011, L 304, pag. 64)] sono state immesse in libera circolazione e sono reintrodotte, la dichiarazione in dogana è invalidata dopo lo svincolo delle merci, su domanda motivata dal dichiarante, se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

(...)

4. Oltre ai casi di cui ai paragrafi 1, 2 e 3, le dichiarazioni in dogana sono invalidate dopo lo svincolo delle merci, su domanda motivata del dichiarante, in uno dei seguenti casi:

- a) se le merci sono state svincolate per l'esportazione, la riesportazione o il perfezionamento passivo e non hanno lasciato il territorio doganale dell'Unione [europea];
- b) se merci unionali sono state erroneamente dichiarate per un regime doganale applicabile a merci non unionali e la loro posizione doganale di merci unionali è stata successivamente dimostrata mediante un documento T2L, T2LF o un manifesto doganale delle merci in dogana;
- c) se le merci sono state erroneamente dichiarate in più dichiarazioni doganali;
- d) se è concessa un'autorizzazione con effetto retroattivo conformemente all'articolo 211, paragrafo 2, del codice;

e) se merci unionali sono state vincolate al regime di deposito doganale a norma dell'articolo 237, paragrafo 2, del codice e non possono più essere vincolate a tale regime in conformità dello stesso articolo

(...)».

Diritto rumeno

- 15 Ai sensi dell'articolo 68 della Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României (legge n. 86/2006 recante il codice doganale della Romania) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 350 del 19 aprile 2006; in prosieguo: il «codice doganale rumeno»), nella sua versione in vigore all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, le merci, previo accordo con l'autorità doganale, potevano essere sottoposte a visita o a prelievo di campioni, su richiesta, ai fini dell'attribuzione di una destinazione doganale.
- 16 L'articolo 100 del codice doganale rumeno così dispone:
- «1. L'autorità doganale ha il diritto di modificare, d'ufficio o su richiesta del dichiarante, entro cinque anni dallo svincolo, la dichiarazione in dogana.
2. Entro il termine di cui al paragrafo 1, l'autorità doganale controlla tutti i documenti, i registri e le scritture relativi alle merci sdoganate o alle successive operazioni commerciali relative a tali merci. Il controllo può essere effettuato presso il dichiarante, presso chiunque sia direttamente o indirettamente interessato alle predette operazioni in ragione della sua attività professionale o presso chiunque possieda tali documenti o disponga di informazioni al riguardo. Può parimenti essere effettuato un controllo fisico delle merci, se ancora esistenti.
3. Qualora, a seguito di un nuovo controllo della dichiarazione o di un controllo a posteriori, si accerti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale di cui trattasi sono state applicate sulla base di informazioni inesatte o incomplete, l'autorità doganale adotta misure per regolarizzare la situazione, tenendo conto delle nuove informazioni di cui dispone.
4. L'autorità doganale redige il modello del documento necessario per regolarizzare la situazione e le istruzioni per la sua compilazione.
5. Qualora si constati che è sorta un'obbligazione doganale o che sono stati effettuati pagamenti in eccesso, l'autorità doganale adotta i provvedimenti per riscuotere l'importo ancora dovuto o rimborsare i pagamenti in eccesso conformemente alle disposizioni di legge.
6. Nell'ambito del controllo a posteriori delle dichiarazioni, l'autorità doganale determina, conformemente al paragrafo 3, i pagamenti in eccesso o gli ammanchi relativi ad altri oneri e imposte dovuti allo Stato in relazione alle operazioni doganali e adotta provvedimenti per riscuotere l'importo accertato ancora dovuto. I pagamenti in eccesso relativi a tali oneri e imposte sono rimborsati conformemente alle norme giuridiche che li disciplinano.
7. Se la violazione alla normativa doganale costituisce, a seconda dei casi, un illecito amministrativo o penale, l'autorità doganale è tenuta ad applicare le sanzioni relative agli illeciti amministrativi o ad adire le autorità competenti per l'azione penale.

8. La dichiarazione in dogana accettata e registrata e il documento di cui al paragrafo 4 costituiscono un titolo di debito».
- 17 Ai sensi dell'articolo 653, paragrafo 1), lettera a), della Hotărârea Guvernului nr. 707/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României (decreto del governo n. 707/2006 recante approvazione del codice doganale rumeno), del 7 giugno 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 520 del 15 giugno 2006; in prosieguo: il «regolamento di applicazione del codice doganale rumeno»), la sottrazione al controllo doganale di qualsiasi bene o merce che dovrebbe essere vincolato a un regime doganale costituisce un illecito amministrativo punibile con sanzione amministrativa pecuniaria da 3 000 a 8 000 lei rumeni (RON). In tal caso, le merci sono inoltre confiscate.
- 18 L'articolo 654 del regolamento di applicazione del codice doganale rumeno dispone che, nel caso dell'illecito amministrativo di cui all'articolo 653, paragrafo 1, lettera a), qualora le merci non possano più essere identificate, l'autore dell'illecito amministrativo paghi la somma corrispondente al valore in dogana delle merci, maggiorata dei dazi all'importazione e degli altri dazi dovuti per legge, che rappresentano le imposte e gli oneri determinati al momento dell'immissione in libera pratica delle merci. Tale misura produce, per quanto riguarda l'estinzione dell'obbligazione doganale, gli stessi effetti giuridici della confisca delle merci.
- 19 Conformemente all'articolo 655 di detto regolamento di applicazione, i fatti di cui agli articoli da 651 a 653 costituiscono illeciti amministrativi se non sono commessi in condizioni tali da costituire, secondo la legge penale, illeciti penali.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 20 La ZZE ha effettuato due ordini, presso una società svizzera, per un totale di 10 000 circuiti integrati elettronici. A tal fine, detta società ha emesso due fatture, ossia, da un lato, la fattura n. VFE19-03168, del 2 luglio 2019, per un quantitativo di 5 000 pezzi e un importo di EUR 4 950 e, dall'altro, la fattura n. VFE19-03169, del 2 luglio 2019, anch'essa per un quantitativo di 5 000 pezzi e un importo di EUR 4 950. Il trasporto delle merci di cui trattasi è stato effettuato da una società che fornisce servizi di corriere.
- 21 Il 4 luglio 2019 la ZZE ha ricevuto l'avviso di importazione relativo alla lettera di vettura aerea n. 1Z3022056899895681, per un collo del peso di 2,7 chilogrammi e un importo dichiarato dal fornitore di EUR 4 950. Sulla base di tale documento, solo le merci relative alla fattura n. VFE19-03169, del 2 luglio 2019, comprensiva delle spese di trasporto, sono state dichiarate presso l'ufficio doganale di frontiera dell'aeroporto di Cluj-Napoca.
- 22 Al ricevimento di tale spedizione a Satu Mare (Romania), i dipendenti della ZZE hanno constatato che il pacco conteneva un quantitativo doppio rispetto a quello indicato nella fattura n. VFE19-03169 del 2 luglio 2019 e che il fornitore aveva emesso, in pari data, la fattura n. VFE19-03168, che non era stata inclusa nella dichiarazione resa alle autorità doganali.
- 23 Pertanto, il 9 luglio 2019 la ZZE ha presentato, presso l'ufficio doganale di frontiera dell'aeroporto di Cluj-Napoca, una richiesta di correzione dell'irregolarità constatata tramite l'adozione, da parte delle autorità doganali, di una decisione di regolarizzazione della situazione e di calcolo dei relativi obblighi doganali.

- 24 Il 2 settembre 2019 l'autorità doganale competente ha emesso un processo verbale, secondo il quale la ZZE avrebbe intenzionalmente sottratto al controllo doganale i beni relativi alla fattura n. VFE19-0318 del 2 luglio 2019. Essa ha quindi inflitto a tale società una sanzione amministrativa pecuniaria dell'importo di RON 3 000 per aver commesso l'infrazione amministrativa di cui all'articolo 653, paragrafo 1, lettera a), del regolamento di applicazione del codice doganale rumeno, nonché una sanzione complementare dell'importo di RON 27 839 in forza dell'articolo 654 di detto regolamento.
- 25 La ZZE ha contestato tale processo verbale dinanzi ai giudici rumeni.
- 26 In primo grado, la Judecătoria Cluj-Napoca (Tribunale di primo grado di Cluj-Napoca, Romania) ha respinto il ricorso proposto dalla ZZE. Secondo tale giudice, l'infrazione di cui all'articolo 653, paragrafo 1, lettera a), del regolamento d'applicazione del codice doganale rumeno può essere commessa sia intenzionalmente sia per negligenza. La circostanza che, pochi giorni dopo lo svincolo delle merci ricevute, la ZZE si fosse rivolta all'autorità doganale competente al fine di regolarizzare la sua situazione non può costituire una scriminante dei fatti addebitati.
- 27 Inoltre, detto giudice ha considerato che l'articolo 173 del codice doganale dell'Unione non era applicabile nel caso di specie, dato che tale disposizione non consente di modificare una dichiarazione in dogana quando tale modifica può far diventare oggetto della dichiarazione in parola merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale.
- 28 Per quanto riguardava la sanzione amministrativa pecuniaria inflitta alla ZZE, il giudice di primo grado ha ritenuto che essa costituisse la sanzione amministrativa pecuniaria minima prevista dalla legge e che fosse proporzionata all'effettivo grado di pericolosità sociale dei fatti. Esso ha inoltre ritenuto che la sanzione complementare, inflitta alla ZZE ai sensi dell'articolo 654 del regolamento di applicazione del codice doganale della Romania, fosse adeguata. Più precisamente, tale giudice di primo grado ha tenuto conto del fatto che, alla luce del lasso di tempo trascorso tra la data in cui le merci di cui trattasi erano state sottratte al controllo doganale e la data in cui l'autorità doganale era stata investita della questione, e dato che la ZZE aveva effettuato, nel corso del 2019, altre otto importazioni di merci dello stesso tipo dal medesimo fornitore, la resistente nel procedimento principale non era certa che le merci sottratte al controllo doganale potessero ancora essere identificate. Inoltre, la ZZE avrebbe potuto presentare le merci di cui trattasi una volta investite della questione le autorità, cosa che non avrebbe fatto.
- 29 La ZZE ha interposto appello avverso tale decisione dinanzi al Tribunalul Cluj (Tribunale superiore di Cluj, Romania), che è il giudice del rinvio.
- 30 Quest'ultimo constata che le autorità doganali e i giudici rumeni hanno adottato approcci diversi per quanto riguarda l'interpretazione dell'articolo 173 del codice doganale dell'Unione e, in particolare, del paragrafo 3 di tale articolo, il che violerebbe il principio della certezza del diritto. Esso ritiene che, qualora l'articolo 173 di tale codice non fosse applicabile in un caso come quello di cui al procedimento principale, dovrebbe tuttavia esistere un altro strumento giuridico per correggere un errore come quello che la ricorrente nel procedimento principale sostiene di aver commesso, vale a dire o la procedura di cui all'articolo 174 di detto codice o un altro rimedio procedurale che non comporti sanzioni gravi che potrebbero dissuadere la ricorrente dal rispettare la normativa vigente.

- 31 Il giudice del rinvio sottolinea, a tal riguardo, invocando le circostanze del procedimento principale descritte ai punti da 20 a 23 della presente sentenza, che la ZZE non era in malafede.
- 32 In tale contesto, il Tribunalul Cluj (Tribunale superiore di Cluj) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se sia applicabile l'articolo 173 o l'articolo 174 del [codice doganale dell'Unione] nel caso in cui il [destinatario delle merci] constati una differenza quantitativa per eccesso rispetto a quella indicata nella dichiarazione in dogana iniziale.
 - 2) Se l'espressione "merci diverse da quelle che (...) costituivano l'oggetto iniziale [della dichiarazione in dogana]", ai sensi dell'articolo 173 [del codice doganale dell'Unione], sia riferita a merci diverse dal punto di vista quantitativo o qualitativo o da entrambi i punti di vista.
 - 3) Nel caso in cui si individui una differenza quantitativa per eccesso rispetto alle merci indicate nella dichiarazione in dogana, se il [destinatario delle merci] disponga di un rimedio procedurale ai sensi del [codice doganale dell'Unione] che gli consenta di correggere gli errori senza incorrere in misure sanzionatorie amministrative o penali».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e seconda

- 33 Con le sue questioni prima e seconda, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se gli articoli 173 e 174 del codice doganale dell'Unione debbano essere interpretati nel senso che essi sono applicabili nel caso in cui il dichiarante constati, dopo aver presentato la sua dichiarazione in dogana e dopo la concessione dello svincolo, che un quantitativo eccedente di merci rispetto a quelle inizialmente oggetto di tale dichiarazione avrebbe anch'esso dovuto costituire oggetto di detta dichiarazione.
- 34 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'articolo 173 del codice doganale dell'Unione, il suo paragrafo 1 prevede la possibilità, per il dichiarante, di chiedere la modifica della sua dichiarazione dopo che quest'ultima sia stata accettata dalle autorità doganali, a condizione che la modifica richiesta non abbia l'effetto di far diventare oggetto della dichiarazione in dogana merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale.
- 35 Secondo il paragrafo 2 di detto articolo, siffatte rettifiche non possono più essere autorizzate se la richiesta è fatta dopo che le autorità doganali hanno informato il dichiarante che intendono procedere alla visita delle merci, dopo che le autorità doganali hanno stabilito che le indicazioni della dichiarazione in dogana sono inesatte o dopo che dette autorità hanno svincolato le merci.
- 36 Il paragrafo 3 del medesimo articolo del codice doganale dell'Unione prevede la possibilità per le autorità doganali di autorizzare la modifica di una dichiarazione in dogana dopo lo svincolo delle merci, su richiesta del dichiarante ed entro tre anni dall'accettazione di tale dichiarazione, per consentire al dichiarante di adempiere ai suoi obblighi riguardanti il vincolo delle merci al regime doganale in questione.

- 37 Si deve quindi dedurre dal combinato disposto dei paragrafi 1 e 3 dell'articolo 173 del codice doganale dell'Unione che la modifica di una dichiarazione in dogana non può, in nessun caso, essere autorizzata se la modifica richiesta ha l'effetto di far diventare oggetto della dichiarazione in dogana merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale. Pertanto, per determinare se tale articolo sia applicabile nel caso descritto al punto 33 della presente sentenza, occorre interpretare la nozione di «merci diverse da quelle che costituivano l'oggetto iniziale della dichiarazione in dogana», ai sensi del paragrafo 1 di detto articolo.
- 38 Si deve ricordare che, ai fini dell'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione, occorre tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza del 16 luglio 2020, Pfeifer & Langen, C-97/19, EU:C:2020:574, punto 34 e giurisprudenza citata).
- 39 Per quanto riguarda, in primo luogo, il tenore letterale dell'articolo 173, paragrafo 1, ultima frase, del codice doganale dell'Unione, si deve constatare che l'utilizzo dell'aggettivo «diverse» rende la formulazione di tale disposizione sufficientemente ampia da escludere qualsiasi modifica riguardante merci non contemplate dalla dichiarazione iniziale, ivi comprese merci quantitativamente eccedenti rispetto alle merci dichiarate. Infatti, anche se le merci di cui trattasi sono qualitativamente identiche alle merci contemplate da tale dichiarazione, una simile eccedenza corrisponde a merci che, per l'appunto, non sono state inizialmente oggetto di detta dichiarazione in dogana.
- 40 In secondo luogo, un'interpretazione restrittiva dell'articolo 173, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione che esclude la possibilità di una modifica relativa a merci che rappresentano un quantitativo eccedente rispetto a quello indicato nella dichiarazione in dogana iniziale è corroborata dal contesto in cui tale disposizione si inserisce e di cui fa parte, da un lato, il paragrafo 3 di tale articolo 173. Tale paragrafo 3 prevede certamente la possibilità di modificare una dichiarazione in dogana dopo lo svincolo, ma solo «per consentire al dichiarante di adempiere ai suoi obblighi riguardanti il vincolo delle merci al regime doganale in questione». A tale riguardo, nei limiti in cui si può ritenere che una merce sia stata vincolata a un simile regime solo dopo essere stata dichiarata, l'articolo 173 del codice doganale dell'Unione può riguardare soltanto merci portate all'attenzione delle autorità doganali mediante la dichiarazione in dogana di cui si chiede la modifica. Orbene, ciò non può verificarsi nel caso di un quantitativo di merci eccedente rispetto a quello inizialmente dichiarato.
- 41 Dall'altro lato, secondo la giurisprudenza della Corte, il codice doganale dell'Unione è fondato su un sistema dichiarativo al fine di limitare, per quanto possibile, le formalità e i controlli doganali e a prevenire, nel contempo, le frodi e le irregolarità che possono recare pregiudizio al bilancio dell'Unione. È in ragione dell'importanza che rivestono le dichiarazioni preliminari per il buon funzionamento dell'Unione doganale che il codice doganale dell'Unione, al suo articolo 15, impone ai dichiaranti di fornire informazioni accurate e complete (sentenza del 9 luglio 2020, Unipack, C-391/19, EU:C:2020:547, punto 22 e giurisprudenza citata).
- 42 Tale obbligo comporta come corollario il principio dell'irrevocabilità della dichiarazione in dogana una volta che questa sia stata accettata, principio le cui eccezioni sono rigorosamente disciplinate dalla normativa dell'Unione in materia (sentenza del 17 settembre 2014, Baltic Agro, C-3/13, EU:C:2014:2227, punto 43 e giurisprudenza citata).

- 43 Sebbene tale principio di irrevocabilità sia mitigato, nella vigenza del codice doganale dell'Unione, dalla possibilità, prevista all'articolo 173 di quest'ultimo, di modificare una dichiarazione in dogana, resta il fatto che detta possibilità costituisce un'eccezione a tale principio, che occorre interpretare restrittivamente.
- 44 Una simile interpretazione riflette inoltre la volontà del legislatore dell'Unione. Infatti, come risulta da un confronto dell'articolo 173, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione quale adottato da tale legislatore con il testo che era stato proposto al riguardo dalla Commissione all'articolo 149 della proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione [COM (2012) 64 final], è detto legislatore che ha aggiunto a tale articolo 173 la condizione, ricordata al punto 40 della presente sentenza, secondo cui una simile modifica può essere richiesta dopo lo svincolo delle merci solo per consentire al ricorrente di adempiere ai suoi obblighi relativi al vincolo delle merci al regime doganale in questione, traducendo così la sua volontà di limitare le possibilità di modificare le dichiarazioni in dogana.
- 45 Per quanto riguarda, in terzo luogo, gli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui al procedimento principale, occorre rilevare che essi avvalorano un'interpretazione dell'articolo 173, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione che esclude la possibilità di una modifica relativa a merci che rappresentano un quantitativo eccedente rispetto a quello indicato nella dichiarazione in dogana iniziale, in particolare, l'obiettivo della lotta antifrode, enunciato al considerando 15 di tale codice.
- 46 Infatti, da un lato, come risulta dal punto 41 della presente sentenza, l'obbligo per i dichiaranti di fornire nelle loro dichiarazioni informazioni esatte e complete svolge un ruolo essenziale nel buon funzionamento dei controlli doganali nonché nella lotta contro frodi e irregolarità. È quindi coerente con il perseguimento di tale obiettivo che le possibilità di modifica delle dichiarazioni in dogana siano strettamente limitate. Dall'altro lato, da tale considerando risulta altresì che i controlli doganali sono inerenti alla realizzazione di detto obiettivo.
- 47 A tale riguardo, la Corte ha già avuto occasione di sottolineare, nell'ambito di cause relative alla revisione di dichiarazioni in dogana dopo la concessione dello svincolo, l'importanza attribuita alla possibilità di presentare le merci di cui trattasi e le difficoltà che possono sorgere per il fatto che ciò non si verifica più, quando gli elementi da verificare richiedono un controllo fisico delle merci, come avviene, in particolare, per le modifiche delle informazioni riguardanti gli elementi materiali di tali merci, quali la natura o le caratteristiche di queste ultime (v., in tal senso, sentenze del 20 ottobre 2005, *Overland Footwear*, C-468/03, EU:C:2005:624, punti 47 e 48, nonché del 16 luglio 2020, *Pfeifer & Langen*, C-97/19, EU:C:2020:574, punto 42 e giurisprudenza citata).
- 48 Simili considerazioni spiegano le ragioni per cui il legislatore dell'Unione, al fine di garantire la realizzazione dell'obiettivo della lotta antifrode, ha inteso escludere, in ogni caso, mediante l'articolo 173, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, che la modifica relativa agli elementi materiali della dichiarazione in dogana consenta al dichiarante di sottrarsi all'obbligo iniziale di dichiarare alle autorità doganali le merci di cui trattasi.
- 49 Alla luce di quanto precede, si deve constatare che la nozione di «merci diverse da quelle che costituivano l'oggetto iniziale della dichiarazione in dogana», ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 1, di detto codice, deve essere interpretata nel senso che rientra in tale nozione un quantitativo di merci eccedente rispetto a quello indicato in tale dichiarazione in dogana iniziale.

- 50 Pertanto, l'articolo 173 del codice doganale dell'Unione deve essere interpretato nel senso che una domanda di modifica di una dichiarazione in dogana non può essere ammessa qualora sia diretta a modificare tale dichiarazione al fine di farne diventare oggetto un quantitativo di merci eccedente rispetto a quello ivi indicato.
- 51 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'articolo 174 del codice doganale dell'Unione, esso dispone che, in determinati casi di cui al suo paragrafo 1, le autorità doganali possono invalidare una dichiarazione in dogana già accettata. Come statuito in vigenza del regolamento n. 2913/92, il cui articolo 66 è ripreso dalle disposizioni di tale articolo 174, in caso di invalidamento, l'obbligazione doganale risultante dalla dichiarazione invalidata è estinta e quest'ultima diviene nulla (v., in tal senso, sentenza del 16 luglio 2020, Pfeifer & Langen, C-97/19, EU:C:2020:574, punti 39 e 40 nonché giurisprudenza citata).
- 52 Orbene, come precisato dal paragrafo 2 dell'articolo 174 di tale codice, un simile invalidamento è possibile, «salvo che sia altrimenti disposto», solo prima della concessione dello svincolo. Pertanto, dopo tale concessione, l'articolo 174 non è, in linea di principio, applicabile.
- 53 L'articolo 175 di tale codice conferisce tuttavia alla Commissione il potere di adottare atti delegati al fine di stabilire i casi in cui la dichiarazione in dogana è invalidata dopo lo svincolo delle merci di cui all'articolo 174, paragrafo 2, di questo stesso codice. È in particolare sulla base di tale disposizione che la Commissione ha adottato il regolamento delegato 2015/2446 che, all'articolo 148, prevede i casi in cui l'invalidamento di una dichiarazione in dogana sia autorizzato anche dopo la concessione dello svincolo delle merci. Orbene, come risulta dalla formulazione stessa di tale disposizione, le circostanze di cui al procedimento principale non rientrano in nessuno dei casi previsti all'articolo 148 del regolamento delegato 2015/2446, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.
- 54 Tenuto conto di quanto sopra esposto, l'articolo 174 del codice doganale dell'Unione deve essere interpretato nel senso che, in un caso come quello descritto al punto 33 della presente sentenza, una domanda di invalidamento di una dichiarazione in dogana non può essere accolta qualora tale domanda sia stata presentata dopo la concessione dello svincolo delle merci, senza tuttavia rientrare tra i casi determinati dalla Commissione in applicazione dell'articolo 175 di tale codice.
- 55 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni prima e seconda dichiarando che gli articoli 173 e 174 del codice doganale dell'Unione devono essere interpretati nel senso che essi non sono applicabili nel caso in cui il dichiarante constati, dopo aver presentato la sua dichiarazione in dogana e dopo la concessione dello svincolo, che un quantitativo eccedente di merci rispetto a quello inizialmente oggetto di tale dichiarazione avrebbe anch'esso dovuto costituire oggetto di detta dichiarazione, qualora:
- da un lato, una domanda di modifica di una dichiarazione in dogana, sulla base della prima di tali disposizioni, non possa essere ammessa ove essa sia diretta a modificare tale dichiarazione al fine di farne diventare oggetto un quantitativo di merci eccedente rispetto a quello ivi indicato e
 - dall'altro, una domanda di invalidamento di una dichiarazione in dogana, sulla base della seconda di tali disposizioni, non possa essere accolta ove tale domanda sia stata presentata dopo la concessione dello svincolo delle merci, senza tuttavia rientrare tra i casi determinati dalla Commissione in applicazione dell'articolo 175 di tale codice.

Sulla terza questione

- 56 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se il codice doganale dell'Unione debba essere interpretato nel senso che, qualora un dichiarante constati, dopo la concessione dello svincolo, che il quantitativo delle merci importate è superiore a quello indicato nella sua dichiarazione in dogana, egli può regolarizzare la sua situazione in applicazione delle disposizioni di tale codice diverse dagli articoli 173 e 174 senza che, se del caso, gli siano inflitte sanzioni.
- 57 A tale riguardo, occorre rilevare che, in un caso del genere, il dichiarante è comunque tenuto, in forza dell'articolo 139, paragrafo 1, e dell'articolo 158, paragrafo 1, di tale codice, a dichiarare i quantitativi di merci eccedenti rispetto a quelli indicati in tale dichiarazione. Detto codice non esclude tuttavia che le autorità doganali possano, pur accettando una simile dichiarazione tardiva, imporre a tale dichiarante sanzioni relative all'inosservanza della normativa doganale.
- 58 Infatti, conformemente all'articolo 42, paragrafo 1, del medesimo codice, ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale che devono essere effettive, proporzionate e dissuasive.
- 59 Orbene, secondo la giurisprudenza della Corte, le sanzioni previste dall'articolo 42 sono intese non a sanzionare eventuali attività fraudolente o illecite, bensì qualsiasi violazione della normativa doganale (sentenza del 4 marzo 2020, Schenker, C-655/18, EU:C:2020:157, punto 45 e giurisprudenza citata).
- 60 Al riguardo, in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri sono competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (sentenza del 4 marzo 2020, Schenker, C-655/18, EU:C:2020:157, punto 42 e giurisprudenza citata).
- 61 In particolare, le misure amministrative o repressive consentite da una normativa nazionale non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa né essere sproporzionate rispetto ai medesimi scopi (sentenza del 4 marzo 2020, Schenker, C-655/18, EU:C:2020:157, punto 43 e giurisprudenza citata).
- 62 Pertanto, quando le autorità doganali applicano, in un caso come quello di specie, una normativa nazionale che deve essere conforme ai principi ricordati ai punti 59 e 60 della presente sentenza, esse devono tener conto, sia per procedere alla qualificazione giuridica dell'infrazione eventualmente commessa sia per determinare, se del caso, le sanzioni relative all'inosservanza della normativa doganale da imporre, di tutti gli elementi pertinenti, ivi compresa, se del caso, la buona fede del dichiarante, al fine di garantire che tali sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive.
- 63 Alla luce delle considerazioni che precedono, il codice doganale dell'Unione, in particolare l'articolo 42, l'articolo 139, paragrafo 1, e l'articolo 158, paragrafo 1, del medesimo, deve essere interpretato nel senso che, qualora un dichiarante constati, dopo la concessione dello svincolo, che il quantitativo delle merci importate è superiore a quello indicato nella sua dichiarazione in dogana, egli è tenuto a procedere a una nuova dichiarazione per quanto riguarda tale quantitativo

eccedente. Se, nel caso di una simile dichiarazione tardiva, le autorità doganali sono indotte ad applicare una normativa nazionale che prevede sanzioni conformemente all'articolo 42 di tale codice, esse devono tener conto, per procedere alla qualificazione giuridica dell'infrazione eventualmente commessa e per determinare, se del caso, le sanzioni relative all'inosservanza della normativa doganale da imporre, di tutti gli elementi pertinenti, ivi compresa, se del caso, la buona fede del dichiarante, al fine di garantire che tali sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive.

Sulle spese

- 64 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 (Quinta Sezione) dichiara:

- 1) Gli articoli 173 e 174 del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione,**

devono essere interpretati nel senso che:

essi non sono applicabili nel caso in cui il dichiarante constati, dopo aver presentato la sua dichiarazione in dogana e dopo la concessione dello svincolo, che un quantitativo eccedente di merci rispetto a quello inizialmente oggetto di tale dichiarazione avrebbe anch'esso dovuto costituire oggetto di detta dichiarazione, qualora:

- da un lato, una domanda di modifica di una dichiarazione in dogana, sulla base della prima di tali disposizioni, non possa essere ammessa ove essa sia diretta a modificare tale dichiarazione al fine di farne diventare oggetto un quantitativo di merci eccedente rispetto a quello ivi indicato e**
- dall'altro, una domanda di invalidamento di una dichiarazione in dogana, sulla base della seconda di tali disposizioni, non possa essere accolta ove tale domanda sia stata presentata dopo la concessione dello svincolo delle merci, senza tuttavia rientrare tra i casi determinati dalla Commissione europea in applicazione dell'articolo 175 di tale regolamento.**

- 2) Il regolamento n. 952/2013, in particolare l'articolo 42, l'articolo 139, paragrafo 1, e l'articolo 158, paragrafo 1, del medesimo,**

deve essere interpretato nel senso che:

qualora un dichiarante constati, dopo la concessione dello svincolo, che il quantitativo delle merci importate è superiore a quello indicato nella sua dichiarazione in dogana, egli è tenuto a procedere a una nuova dichiarazione per quanto riguarda tale quantitativo eccedente. Se, nel caso di una simile dichiarazione tardiva, le autorità doganali sono indotte ad applicare una normativa nazionale che prevede sanzioni conformemente all'articolo 42 di tale regolamento, esse devono tener conto, per procedere alla qualificazione giuridica dell'infrazione eventualmente commessa e per determinare, se del caso, le sanzioni relative all'inosservanza della normativa doganale

da imporre, di tutti gli elementi pertinenti, ivi compresa, se del caso, la buona fede del dichiarante, al fine di garantire che tali sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive.

Firme