Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ELEANOR SHARPSTON
presentate il 26 marzo 2019[1]

Causa C-249/18

Staatssecretaris van Financiën
interveniente:
CEVA Freight Holland BV

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi)]

«Rinvio pregiudiziale – Unione doganale – Codice doganale comunitario – Articolo 78 – Controllo a posteriori delle dichiarazioni – Dazi doganali imposti su merci importate a seguito della revisione dell'autorità doganale – Modifica, da parte del dichiarante, del valore delle merci indicato nella dichiarazione in dogana – Determinazione della scadenza del termine di prescrizione di cui all'articolo 221»

1. Il presente rinvio pregiudiziale, proposto dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), verte sull'interpretazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce un codice doganale comunitario[2], il quale definisce il quadro giuridico per la normativa e le procedure doganali nel territorio doganale dell'Unione. Esso trae origine da una controversia che contrappone la CEVA Freight Holland B.V. (in prosieguo: la «CEVA Freight») e l'autorità doganale dei Paesi Bassi con riferimento a domande di recupero di dazi doganali a seguito di una revisione delle dichiarazioni in dogana della CEVA Freight.

2. Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede chiarimenti in merito all'interpretazione dell'articolo 78 del codice doganale, che tratta il controllo a posteriori delle dichiarazioni in dogana. La seconda questione concerne l'interpretazione dell'articolo 221 del codice doganale e se la determinazione della scadenza del termine triennale ivi contenuto ricada nel diritto dell'Unione o nel diritto nazionale.

Codice doganale

3. L'articolo 4 definiva i seguenti termini:

«3) autorità doganale: l'autorità competente, tra l'altro, ad applicare la normativa doganale;

1 Lingua originale: l'inglese.

2 Regolamento del Consiglio del 12 ottobre 1992 (GU 1992, L 302, pag. 1). Il regolamento di cui trattasi è stato modificato in più occasioni: all'epoca dei fatti, era in vigore la versione modificata dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del 20 novembre 2006 (GU 2006, L 363, pag. 1). Nelle presenti conclusioni mi riferirò a detto strumento come al «codice doganale» o come al «codice doganale del 1992». 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), entrato in vigore il 4 giugno 2008. Tuttavia, il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (in prosieguo: il «codice doganale del 2013») abrogava e sostituiva il regolamento n. 450/2008 prima che quest'ultimo divenisse applicabile.

(…)

9) obbligazione doganale: l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione (obbligazione doganale all'importazione) o l'importo dei dazi all'esportazione (obbligazione doganale all'esportazione) applicabili in virtù delle disposizioni comunitarie in vigore ad una determinata merce;

(…)

12) debitore doganale: qualsiasi persona tenuta al pagamento dell'obbligazione doganale;

(…)

16) regime doganale:

a) l'immissione in libera pratica;

(…)

17) dichiarazione in dogana: atto con il quale una persona manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare una merce ad un determinato regime doganale;

18) dichiarante: la persona che fa la dichiarazione in dogana a nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana;

(…)

20) svincolo della merce: il provvedimento con il quale l'autorità doganale mette una merce a disposizione per i fini previsti dal regime doganale al quale è stata vincolata;

(…)».

4. Il titolo II concerneva i fattori in base ai quali erano applicate le misure con riguardo alle merci, quali i dazi all'importazione. L'articolo 20 disponeva che i dazi doganali dovuti per legge quando sorgeva un'obbligazione doganale erano basati sulla tariffa doganale dell'Unione. In conformità dell'articolo 28, le disposizioni del capitolo 3 disciplinavano il valore in dogana per l'applicazione, in particolare, della tariffa doganale dell'Unione. In tale medesimo capitolo, l'articolo 29 stabiliva che il «valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione», vale a dire «il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale [dell'Unione]», previa eventuale rettifica [3].

5. Conformemente alla procedura doganale normale, l'articolo 62 disponeva che le dichiarazioni dovevano essere compilate per iscritto su un formulario. Le dichiarazioni dovevano essere firmate e contenere tutte le indicazioni necessarie per l'applicazione del regime doganale per il quale le merci erano dichiarate.

3 Gli articoli 32 e 33 prevedevano talune rettifiche che potevano essere operate al prezzo effettivamente pagato o da pagare ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci a norma del codice doganale.

6. Ai sensi dell'articolo 65, il dichiarante era autorizzato a rettificare la dichiarazione dopo l'accettazione di quest'ultima da parte dell'autorità doganale, a condizione che il dichiarante non chiedesse l'autorizzazione alla rettifica dopo che l'autorità doganale aveva adottato misure, quali lo svincolo delle merci [4].

7. L'articolo 78 così disponeva:

«1. Dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante.

2. Dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale, per accertare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione, può controllare i documenti ed i dati commerciali relativi alle operazioni d'importazione o di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse. Questi controlli possono essere effettuati presso il dichiarante, presso chiunque sia direttamente o indirettamente interessato alle predette operazioni in ragione della sua attività professionale o da chiunque possieda, per le stesse ragioni, tali documenti e dati. La medesima autorità può procedere anche alla visita delle merci quando queste possano esserle ancora presentate.

3. Quando dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, nel rispetto delle norme in vigore e tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone, adotta i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione» [5].

8. L'articolo 79 stabiliva che l'immissione in libera pratica attribuiva alla merce dei paesi terzi la stessa posizione della merce dell'Unione.

9. L'articolo 221 così recitava:

«1. L'importo dei dazi deve essere comunicato al debitore secondo modalità appropriate, non appena sia stato contabilizzato.

2. Quando l'importo dei dazi da pagare è iscritto, a titolo indicativo, nella dichiarazione in dogana, l'autorità doganale può prevedere che la comunicazione di cui al paragrafo 1 venga effettuata solo quando l'importo dei dazi indicato non corrisponde a quello da essa determinato.

Fatta salva l'applicazione dell'articolo 218, paragrafo 1, secondo comma, quando ci si avvalga della possibilità di cui al primo comma del presente paragrafo, la concessione dello svincolo delle merci da parte dell'autorità doganale equivale alla comunicazione al debitore dell'importo dei dazi contabilizzato.

3. La comunicazione al debitore non può più essere effettuata tre anni dopo la data in cui è sorta l'obbligazione doganale. Detto termine è sospeso a partire dal momento in cui è presentato un ricorso a norma dell'articolo 243 e per la durata del relativo procedimento» [6].

4 In precedenza, le disposizioni contenute in quello che era l'articolo 65 del codice doganale si ritrovavano nell'articolo 6 della direttiva 79/695/CEE del Consiglio, del 24 luglio 1979, relativa all'armonizzazione delle procedure d'immissione in libera pratica delle merci (GU 1979, L 205, pag. 19).

5 Prima della modifica della normativa doganale incorporata nel codice doganale del 1992, non vi era alcuna disposizione legislativa corrispondente al contenuto dell'articolo 78 del codice doganale.

6 L'articolo 243 disponeva che chiunque aveva il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'autorità doganale, concernenti l'applicazione della normativa doganale, quando esse lo riguardavano direttamente e individualmente.

Regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione

10. L'articolo 147 del regolamento n. 2454/93 [7] così recitava:

«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. Detta indicazione vale anche nel caso di vendite successive anteriori alla valutazione; in tal caso, il valore in dogana può basarsi su ciascuno dei prezzi praticati su queste vendite, fatte salve le disposizioni degli articoli da 178 a 181.

(…)» [8].

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

11. La CEVA Freight è uno spedizioniere doganale e, in tale veste, presenta dichiarazioni in proprio nome e per proprio conto per l'immissione in libera pratica. Nel periodo compreso tra il 1º marzo 2010 e il 31 ottobre 2010 essa presentava numerose dichiarazioni per l'immissione in libera pratica di diversi modelli di media player (in prosieguo: le «dichiarazioni controverse»). La CEVA Freight classificava dette merci in due voci doganali (8471 70 50 e 8517 62 00) che comportavano entrambe, per i beni interessati, una corrispondente aliquota del dazio dello 0%. L'autorità doganale svincolava quindi i media player senza riscuotere dazi all'importazione.

12. Nel 2011 l'autorità doganale effettuava un controllo sulle dichiarazioni controverse. Al termine di dette verifiche essa stabiliva che i media player dovrebbero essere classificati in una diversa sottovoce doganale (8521 90 00), con conseguente applicazione di una corrispondente aliquota del dazio del 13,9%.

13. Con lettera del 22 febbraio 2013, l'autorità doganale comunicava alla CEVA Freight la sua intenzione di recuperare i dazi doganali non riscossi. Ai fini del recupero a posteriori dei dazi, l'autorità doganale determinava il valore dei media player sulla base dei prezzi precedentemente indicati dalla CEVA Freight, che costituivano i prezzi di vendita di detti beni applicati dalle imprese interessate all'interno dell'Unione. Il 27 febbraio 2013 l'autorità riceveva una risposta della CEVA Freight in cui si chiedeva una riduzione del valore doganale delle merci. La CEVA Freight affermava che i media player dovrebbero essere valutati sulla base dell'inferiore prezzo di transazione applicato dal produttore asiatico. La richiesta si fondava sull'articolo 78 del codice doganale.

14. Con lettera del 28 febbraio 2013, l'autorità doganale informava la CEVA Freight che, poiché il periodo per il rimborso dell'obbligazione doganale (fissata in conformità della lettera del 22 febbraio 2013) avrebbe potuto prescriversi, era necessario emettere gli avvisi di pagamento in relazione alle dichiarazioni controverse. La lettera veniva inviata detto stesso giorno e perveniva alla CEVA Freight il 4 marzo 2013.

15. La CEVA Freight contestava gli avvisi di pagamento e, ancora una volta, chiedeva una riduzione del valore in dogana delle merci di cui trattasi in forza dell'articolo 78 del codice doganale. L'autorità doganale respingeva l'impugnazione proposta dalla CEVA Freight per i seguenti motivi: (i) nel presentare le dichiarazioni, la CEVA Freight aveva operato una scelta consapevole tra due prezzi,

7 Regolamento del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 (GU 1993, L 253, pag. 1) (in prosieguo: il «regolamento d'applicazione»). Il regolamento di cui trattasi è stato abrogato con effetto a decorrere dal 30 aprile 2016 dal regolamento di esecuzione (UE) n. 2016/481 della Commissione, del 1º aprile 2016, recante abrogazione del regolamento n. 2454/93 (GU 2016, L 87, pag. 24).

8 Gli articoli da 178 a 181 riguardavano la dichiarazione degli elementi e la fornitura dei relativi documenti.

ciascuno dei quali poteva validamente essere utilizzato per stabilire il valore doganale delle merci; (ii) i prezzi indicati dalla CEVA Freight nelle dichiarazioni in dogana erano corretti; e (iii) l'articolo 78 del codice doganale non riconosce ai dichiaranti alcuna possibilità di rivedere e poi modificare un elemento incluso in una dichiarazione di importazione, salvo che esso sia inesatto o incompleto.

16. Il Gerechtshof Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam, Paesi Bassi) riteneva che il prezzo che la CEVA Freight aveva scelto nell'indicare il valore dei media player fosse inscindibilmente collegato all'errore commesso in sede di classificazione doganale delle merci di cui trattasi. Detta scelta costituiva un «elemento inesatto» ai sensi dell'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale. Pertanto, detto giudice stabiliva che l'autorità doganale doveva rivedere la decisione nella parte concernente la possibilità per la CEVA Freight di modificare le dichiarazioni doganali controverse. Inoltre, il giudice stabiliva che il termine di prescrizione triennale previsto nell'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale per comunicare l'obbligazione doganale alla CEVA Freight non era scaduto poiché, nel determinare il momento in cui ha avuto luogo la comunicazione al debitore, pertinente era la data di invio degli avvisi di pagamento (28 febbraio 2013) e non la data del loro ricevimento (4 marzo 2013)[9].

17. L'autorità doganale chiede al giudice del rinvio l'annullamento nel merito della sentenza di cui trattasi e detto giudice chiede indicazioni sulle seguenti questioni:

«1. Se l'articolo 78 del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che, nel quadro di una contabilizzazione a posteriori, un dichiarante possa ancora scegliere un altro prezzo di transazione, più basso, delle merci importate, invocando l'articolo 147, paragrafo 1, secondo comma, del [regolamento d'applicazione n. 2454/93], al fine di ridurre l'obbligazione doganale.

2a. Se, ai fini dell'applicazione dell'articolo 221, paragrafo 3, del [codice doganale], la determinazione del momento in cui ha avuto luogo la comunicazione al debitore configuri una questione di diritto dell'Unione.

2b. In caso di risposta affermativa alla questione 2a, se l'articolo 221, paragrafo 3, del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che la comunicazione al debitore ivi indicata deve essere ricevuta entro il termine di tre anni dopo il sorgere dell'obbligazione doganale o se sia sufficiente che detta comunicazione sia inviata al debitore entro detto termine».

18. Hanno presentato osservazioni scritte la CEVA Freight, i governi olandese e spagnolo e la Commissione europea. Le stesse parti hanno presenziato all'udienza del 14 febbraio 2019 e formulato osservazioni orali.

Valutazione

Osservazioni preliminari

19. Il titolo III del codice doganale elenca i tre fattori relativi alle merci (classificazione tariffaria, origine e valore) che costituiscono la base di misure quali i dazi all'importazione. Nella specie, l'autorità doganale rivedeva la classificazione tariffaria delle merci di cui trattasi sulla base dell'articolo 78, paragrafo 1, del codice doganale, modificando l'importo dei dazi doganali dovuti da zero a un'aliquota esigibile del 13,9%. Detta decisione di riclassificazione non è contestata nel procedimento principale.

20. Il solo elemento controverso è il valore da attribuire alle merci di cui trattasi.

9 V. infra, paragrafo 46.

Prima questione

21. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 78 del codice doganale debba essere interpretato nel senso che se, in una dichiarazione in dogana, un dichiarante ha specificato un determinato prezzo quale valore delle merci importate nell'Unione, egli può scegliere di modificare detta indicazione sostituendola con un prezzo di transazione per le merci interessate più basso e parimenti legittimo.

22. La CEVA Freight afferma che, all'atto di effettuare le prime dichiarazioni in dogana per le merci di cui trattasi, essa riteneva che il valore non fosse importante perché, a suo parere, in base alla classificazione tariffaria pertinente, trovava applicazione un'aliquota del dazio pari allo 0%. Secondo quanto da essa sostenuto, la prima questione sollevata dal giudice del rinvio dovrebbe pertanto essere riformulata per tener conto di detta circostanza. A mio parere, alla luce delle spiegazioni in merito alle circostanze di fatto fornite dal giudice del rinvio, tale posizione è già del tutto chiara. Pertanto, ritengo che non vi sia ragione di riformulare la prima questione.

23. La CEVA Freight sostiene che dovrebbe essere consentito modificare la dichiarazione in dogana sulla base dell'articolo 78 del codice doganale.

24. I Paesi Bassi e la Commissione affermano il contrario. Una volta che i beni sono stati immessi in libera pratica, una dichiarazione in dogana può essere modificata unicamente in caso di applicazione dell'articolo 78 del codice doganale. Al fine di potersi avvalere di detta disposizione, il dichiarante deve dimostrare che l'autorità doganale ha operato sulla base di informazioni inesatte o incomplete. Non rileva se la revisione possa andare a beneficio del dichiarante.

25. Secondo una giurisprudenza costante, la normativa dell'Unione in materia di valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi. Dunque, il valore in dogana deve riflettere il valore economico reale delle merci importate e tener conto di tutti gli elementi di tali merci che presentano un valore economico [10].

26. L'articolo 29 del codice doganale definiva il «valore in dogana» delle merci importate come il «valore di transazione», cioè il prezzo pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione, previa eventuale rettifica effettuata conformemente alle pertinenti disposizioni di detto codice [11]. Dall'articolo 29, paragrafo 1, risulta che il valore doganale concerne solo le merci vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione. Pertanto, deve essere dimostrato, al momento della vendita, che le merci originarie di uno Stato terzo sono destinate al territorio doganale dell'Unione [12].

27. Ai termini dell'articolo 147, paragrafo 1, del regolamento d'applicazione, in caso di vendite successive di merci, anteriori alla valutazione doganale, ai fini della determinazione del «valore di transazione» di cui all'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale è possibile tener conto di prezzi corrispondenti a vendite concluse dopo l'esportazione, ma prima dell'immissione in libera pratica nell'Unione [13]. Pertanto, l'importatore è libero di scegliere, tra i prezzi pattuiti per ciascuna di tali vendite, quello da assumere come base per il valore in dogana delle merci, purché sia possibile fornire alle autorità doganali, per quel che riguarda il prezzo prescelto, tutti i documenti necessari [14].

10 Sentenza del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., C-116/12, EU:C:2013:825, punti da 34 a 36 e giurisprudenza citata.

11 V. supra, nota 3.

12 Sentenza del 28 febbraio 2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, punto 28 e giurisprudenza citata.

13 Sentenza del 28 febbraio 2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, punti 29 e 30 e giurisprudenza citata. Detta giurisprudenza comprende la causa Unifert (sentenza del 6 giugno 1990, C-11/89, EU:C:1990:237), che tuttavia riguardava le disposizioni normative disciplinanti la determinazione del valore di dogana delle merci importate [articolo 3 del regolamento (CEE) n. 1224/80 del Consiglio, del 28 maggio 1980, relativo al valore in dogana delle merci (GU 1980, L 134, pag. 1)] in vigore *prima* dell'introduzione dell'articolo 78 del codice doganale.

14 Sentenza del 28 febbraio 2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, punto 31 e giurisprudenza citata.

28. Nella fattispecie, è pacifico che il valore inserito dalla CEVA Freight nelle sue dichiarazioni in dogana oggetto della rettifica dell'autorità doganale ricade nella definizione di valore di transazione delle merci ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale e dell'articolo 147, paragrafo 1, del regolamento d'applicazione. È parimenti vero che il nuovo ed inferiore valore che, a parere della CEVA Freight, dovrebbe essere preso in considerazione dell'autorità doganale per calcolare i dazi dovuti ricade anch'esso nella definizione contenuta nelle suddette disposizioni. È altresì pacifico che la CEVA Freight non nutriva dubbi sull'interpretazione dell'articolo 29 del codice doganale e dell'articolo 147, paragrafo 1, del regolamento d'applicazione, in quanto era consapevole che, in conformità delle suddette disposizioni, essa poteva utilizzare nelle dichiarazioni in dogana sia il prezzo dei media player sul mercato dell'Unione sia il più basso prezzo asiatico.

29. A norma degli articoli 62 e 76 del codice doganale, le dichiarazioni in dogana devono contenere tutte le indicazioni necessarie per l'applicazione del regime doganale per il quale le merci sono dichiarate [15]. La posizione generale [espressa nell'articolo 65, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale] era che i dichiaranti non potevano rettificare le indicazioni nella dichiarazione in dogana dopo che le merci erano stare immesse in libera pratica. Tuttavia, tale posizione è cambiata con l'entrata in vigore del codice doganale del 1992, il 1º gennaio 1994 [16]. A partire da tale momento, l'articolo 78 autorizzava l'autorità doganale a procedere, d'ufficio o su richiesta del dichiarante, alla revisione della dichiarazione dopo aver concesso lo svincolo delle merci. Nel compiere la revisione ai sensi dell'articolo 78, l'autorità doganale può servirsi unicamente delle informazioni fornite nella dichiarazione in dogana o unitamente ad essa [17].

30. L'articolo 78 del codice doganale non dice se, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, il dichiarante possa sostituire il valore delle merci indicato nelle sue dichiarazioni in dogana con un prezzo di transazione inferiore. L'aspetto nuovo in punto di diritto sollevato dal caso della CEVA Freight concerne la portata della discrezionalità riconosciuta all'autorità doganale nel procedere alla revisione delle dichiarazioni doganali. A norma dell'articolo 78, paragrafo 3, tale potere discrezionale deve essere esercitato quando a seguito di un riesame (o di un controllo) risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, cioè vi erano stati errori o omissioni materiali, o errori nell'interpretazione della legge applicabile. In tal caso, in conformità dell'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale, l'autorità doganale deve adottare i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone [18]. L'obiettivo è di raccogliere i dazi correttamente dovuti, non di massimizzare gli introiti.

31. La revisione richiesta dalla CEVA Freight è compatibile con gli obiettivi della normativa doganale dell'Unione in materia di valutazione?

32. Ritengo che lo sia.

33. In primis, il procedimento principale concerne l'impugnazione proposta dall'autorità doganale avverso la sentenza del Gerechtshof (Corte d'appello) di Amsterdam. Nella sentenza impugnata nell'ambito di detto procedimento, il giudice riteneva che la scelta operata dalla CEVA Freight in relazione al prezzo dei media player indicato nelle dichiarazioni in dogana ai fini della determinazione del valore in dogana non potesse essere isolata dall'errore compiuto in relazione alla classificazione tariffaria doganale di dette merci [19]. Ciò mi suggerisce che l'errore iniziale concernente la classificazione tariffaria delle merci di cui trattasi è intrinsecamente collegato al valore attribuito dalla CEVA Freight ai media player. In udienza è stato riconosciuto che, se una classificazione tariffaria

15 La dichiarazione deve essere accompagnata da tutti i necessari documenti giustificativi (articolo 62, paragrafo 2, del codice doganale).

16 V. nota 5 supra e sentenza del 20 ottobre 2005, Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, punto 62.

17 Sentenza del 10 dicembre 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punto 22 e giurisprudenza citata.

18 Sentenza del 10 dicembre 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punto 24 e giurisprudenza citata.

19 V. punto 3.1 dell'ordinanza di rinvio.

comportava un'aliquota del dazio pari allo 0%, il valore in dogana delle merci importate era irrilevante. Tuttavia, se una classificazione tariffaria comporta l'obbligo di corrispondere dazi doganali con un'aliquota del 13,9%, tali fattori (prezzo e valore in dogana) assumono importanza primaria. La mancata presa in considerazione dell'intervenuta modifica delle circostanze a fronte della nuova classificazione tariffaria da parte dell'autorità doganale impedirebbe alla CEVA Freight di indicare per le merci di cui trattasi un valore ponderato e non arbitrario. Ritengo pertanto che l'iniziale errore nella classificazione tariffaria e la valutazione delle merci di cui trattasi rappresentino un tutt'uno inscindibile. Una presa in considerazione distinta di ciascuno di detti passaggi avrebbe un carattere artificioso e non sarebbe in linea con l'obiettivo che il codice doganale cerca di conseguire con riferimento alla valutazione, ossia di riflettere la situazione effettiva [20].

34. In secondo luogo, a mio avviso, è corretto ammettere la revisione proposta nella misura in cui essa tiene conto della situazione reale, vale a dire del fatto che la classificazione tariffaria applicabile è indissolubilmente legata al prezzo che la CEVA Freight ha scelto e ha inserito nelle sue dichiarazioni in dogana per i beni di cui trattasi. In terzo luogo, la revisione non è in contrasto con l'uniformità e la neutralità del sistema nella misura in cui i *dazi restano dovuti* (unicamente su un valore inferiore).

35. In quarto luogo, nella sua ordinanza di rinvio il giudice del rinvio sottolinea che il prezzo inferiore che la CEVA Freight intende indicare in sostituzione del prezzo dichiarato può essere verificato facendo riferimento alla documentazione pertinente e, pertanto, non può essere considerato come atto a generare un valore in dogana fittizio.

36. In quinto luogo, la Corte ha stabilito che l'articolo 78 del codice doganale non limita la possibilità per le autorità doganali di reiterare una revisione o un controllo a posteriori ai sensi dell'articolo 78, paragrafo 1 (o dell'articolo 78, paragrafo 2), né impedisce loro di adottare le misure necessarie per regolarizzare la situazione prevista al paragrafo 3 di tale articolo [21]. Infatti, tanto la finalità stessa del codice doganale, «il quale, conformemente al considerando 5 del medesimo codice, intende, in particolare, garantire una corretta applicazione delle imposte da esso previste (…), quanto la logica specifica dell'articolo 78 del suddetto codice, che consiste nel far coincidere la procedura doganale con la situazione reale correggendo gli errori o le omissioni materiali nonché gli errori di interpretazione del diritto applicabile (…), sono contrarie a un'interpretazione di tale articolo che permetta di escludere, in via generale, che le autorità doganali procedano a revisioni o ad altri controlli a posteriori delle dichiarazioni doganali per regolarizzare eventualmente la situazione» [22]. Inoltre, secondo una costante giurisprudenza, tali autorità dispongono, segnatamente al fine dell'effettiva realizzazione di tali obiettivi, di un ampio potere discrezionale per procedere a revisioni e controlli a posteriori [23]. Pertanto, l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale dovrebbe essere interpretato nel senso che, nell'ambito degli obblighi che esso impone alle autorità doganali, consente, in via generale, a tali autorità di reiterare una revisione o un controllo a posteriori di una dichiarazione doganale e di trarne le conseguenze fissando una nuova obbligazione doganale [24].

37. A mio giudizio, dalla giurisprudenza succitata si evince che l'autorità doganale gode di un ampio potere discrezionale in relazione alla revisione delle dichiarazioni dopo lo svincolo delle merci di cui trattasi. Posto che l'iniziale errore commesso nella classificazione tariffaria e il valore attribuito dalla CEVA Freight ai media player sono indissolubilmente legati, ritengo che l'errore individuato rientri

20 V. supra, paragrafo 25.

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

22 Sentenza del 10 dicembre 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punto 26 e giurisprudenza citata.

23 Sentenza del 10 dicembre 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punto 27 e giurisprudenza citata.

24 Sentenza del 12 ottobre 2017, Tigers, C-156/16, EU:C:2017:754, punti da 29 a 31.

nell'espressione «elementi inesatti o incompleti» di cui all'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale. Detti termini sono stati interpretati nel senso che comprendono allo stesso tempo errori od omissioni materiali ed errori di interpretazione del diritto applicabile [25]. L'iniziale errore nella classificazione tariffaria può essere assimilato a un errore materiale.

38. Da ultimo, la Commissione ha manifestato preoccupazione per il fatto che l'articolo 78 del codice doganale non è diretto a riconoscere ai dichiaranti la possibilità di chiedere la revisione per poter fornire informazioni che li pongano in una posizione più vantaggiosa. Capisco che tale preoccupazione può essere legittima ove si ritenga che i dichiaranti beneficiano di una siffatta ampia e generale possibilità di scelta.

39. Tuttavia, le circostanze della causa CEVA Freight sono più sfumate rispetto a un mero tentativo di scegliere un valore più vantaggioso per le sue dichiarazioni in dogana.

40. A questo riguardo, il giudice del rinvio chiede un chiarimento della sentenza pronunciata dalla Corte nella causa Overland Footwear [26]. Da un lato, detta sentenza indica che una revisione ai sensi dell'articolo 78 del codice doganale è possibile unicamente in presenza di errori od omissioni materiali ed errori di interpretazione del diritto applicabile. Dall'altra, questa Corte osservava che errori rappresentati da un'omissione involontaria non possono essere considerati l'esercizio di una scelta, per definizione volontaria. A parere del giudice del rinvio, l'espressione «omissione involontaria» deve essere interpretata in maniera estensiva e potrebbe così essere intesa nel senso che ricomprende una situazione come quella della CEVA Freight nel procedimento principale.

41. In detta causa, l'impresa (Overland) acquistava prodotti (in particolare calzature) fabbricati al di fuori dell'Unione per poi importarli e distribuirli nel territorio degli Stati membri. Nell'ambito della sua attività, la Overland si serviva dei servizi di un agente per gli acquisti in Estremo Oriente, al quale corrispondeva una commissione d'acquisto. Detta commissione veniva versata al produttore, il quale la trasferiva all'agente. In un primo momento, la Overland includeva la commissione corrisposta all'agente per gli acquisti (che non era indicata separatamente) nelle dichiarazioni d'importazione. Pertanto, i dazi venivano calcolati e corrisposti su tale commissione. Successivamente, con l'accordo dell'autorità doganale, la Overland indicava separatamente, sulle sue dichiarazioni in dogana, la commissione d'acquisto e il prezzo di vendita delle merci importate. A partire da quel momento l'autorità doganale non riscuoteva dazi all'importazione sull'importo indicato come commissione d'acquisto. La Overland cercava poi di ottenere la revisione delle dichiarazioni in dogana anteriori e un rimborso pro quota dei dazi pagati in virtù del fatto che parte del valore indicato su ciascuna dichiarazione d'importazione corrispondeva a una commissione d'acquisto su cui non erano dovuti dazi.

42. Nella sua sentenza, la Corte respingeva le argomentazioni secondo cui l'articolo 78, paragrafo 3, si applicava unicamente in circostanze particolari, ad esempio nei casi di errata classificazione delle merci in esame. Analogamente, la Corte non accettava le affermazioni secondo cui, non avendo indicato la commissione di acquisto nella sua dichiarazione in dogana, la Overland avrebbe fatto una scelta e non commesso un errore. Nel farlo, la Corte affermava che «(…) [se] esiste una possibilità di revisione ulteriore di una dichiarazione in dogana dietro domanda del dichiarante, [ciò] non può avere la conseguenza che dazi legalmente *riscossi* sulla base di semplici regole di prova vengano assimilati, a posteriori, a dazi legalmente *dovuti* (…) malgrado la produzione di sufficienti elementi di prova. Si deve infine constatare che, in ogni caso, un errore rappresentato da un'omissione involontaria non può essere considerato l'esercizio di una scelta, per definizione volontaria» [27].

25 Sentenza del 20 ottobre 2005, Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, punto 63.

26 Sentenza del 20 ottobre 2005, C-468/03, EU:C:2005:624.

27 Sentenza del 20 ottobre 2005, Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, punti 68 e 69 (il corsivo è mio).

43. Benché la sentenza pronunciata dalla Corte nella causa Overland Footwear [28] fornisca certamente elementi utili, a mio parere si discute qui di una questione diversa. Nella specie, vi era un errore iniziale concernente la classificazione tariffaria delle merci considerate. In conseguenza di detto errore iniziale, nelle pertinenti dichiarazioni in dogana veniva indicato un valore particolare. L'errata classificazione tariffaria veniva poi riesaminata e rettificata. Si tratta di una situazione del tutto diversa dalle circostanze della causa Overland Footwear. La questione qui in esame si discosta anche dalla situazione di un dichiarante che sceglie liberamente tra una serie di valori differenti e chiede poi una revisione solo per il fatto di aver cambiato idea. Nella specie, l'iniziale errore nella classificazione tariffaria e il valore che la corredava sono due facce della stessa medaglia.

44. Concludo pertanto che, quando le merci sono erroneamente classificate in dogana in una sottovoce tariffaria che comporta un'aliquota di dazio nulla e, sulla base di detto errore, in conformità dell'articolo 29 del codice doganale e dell'articolo 147, paragrafo 1, del regolamento d'applicazione, un dichiarante sceglie (nel caso di vendite successive) un determinato prezzo ai fini della valutazione delle merci di cui trattasi, su richiesta di detto dichiarante l'autorità doganale può modificare la dichiarazione in dogana dopo lo svincolo delle merci considerate permettendo al dichiarante di indicare in sostituzione un valore ponderato, a condizione che detta valutazione soddisfi anche i requisiti del codice doganale.

Seconda questione

45. In conformità dell'articolo 221, paragrafo 1, del codice doganale, l'autorità doganale comunica l'importo dei dazi dovuti dal debitore non appena sia stato contabilizzato. Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede se la determinazione del momento in cui è effettuata la comunicazione sia disciplinata dal diritto dell'Unione o dal diritto nazionale. Qualora la determinazione di detto momento sia una questione di diritto dell'Unione, esso chiede inoltre se la comunicazione di cui trattasi debba essere *ricevuta* entro tre anni dall'insorgenza dell'obbligazione doganale o se, ai fini dell'articolo 221, paragrafo 3, sia sufficiente che la comunicazione sia *inviata* al debitore entro detto termine.

46. In via preliminare, occorre ricordare che un'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana (articolo 201, paragrafo 2, del codice doganale). Nella specie, le dichiarazioni controverse sono state presentate in momenti diversi tra il 1º marzo 2010 e il 31 ottobre 2010. Il giudice del rinvio dichiara che la questione della prescrizione concerne unicamente le obbligazioni insorte prima del 4 marzo 2010.

47. La CEVA Freight e il governo spagnolo ritengono che la determinazione della scadenza del termine sia una questione di diritto dell'Unione, mentre i Paesi Bassi e la Commissione affermano che, in base al codice doganale, tale aspetto è disciplinato dalle disposizioni processuali nazionali.

48. Condivido la posizione assunta dai Paesi Bassi e dalla Commissione.

49. L'articolo 221, paragrafo 3, prima frase, del codice doganale, prevede una norma in materia di prescrizione: «La comunicazione al debitore non può più essere effettuata tre anni dopo la data in cui è sorta l'obbligazione doganale» [29]. Nulla all'interno della chiara formulazione del testo indica che la determinazione del momento in cui ha luogo la comunicazione al debitore ricada nel diritto dell'Unione.

28 Sentenza del 20 ottobre 2005, C-468/03, EU:C:2005:624.

29 V. anche sentenza del 17 giugno 2010, Agra, C-75/09, EU:C:2010:352, punto 30 e v. supra paragrafo 9.

50. La genesi legislativa della disposizione di cui trattasi indica che il legislatore intendeva prevedere un livello contenuto di coerenza e uniformità in relazione al recupero dell'importo dell'obbligazione doganale. Prima dell'entrata in vigore del codice doganale, tali aspetti erano disciplinati dal regolamento n. 1697/79 [30], unitamente al regolamento n. 1854/89 [31]. Il regolamento n. 1697/79 era stato introdotto per sostituire le preesistenti regole nazionali con una nuova normativa di portata comunitaria [32]. Il considerando 2 di detto regolamento stabilisce che il ricupero a posteriori di dazi doganali pregiudica in un certo senso la certezza che i debitori debbono nutrire nei confronti degli atti amministrativi aventi conseguenze pecuniarie. Pertanto, si è ritenuto opportuno fissare un termine di tre anni decorso il quale la determinazione dei dazi doganali diviene definitiva, limitando così la portata della futura azione dell'autorità doganale. Non è indicata alcuna finalità ulteriore per l'applicazione di detto termine. In particolare, il legislatore non prevedeva alcunché in merito al momento e alle modalità della notifica. La formulazione dell'articolo 221 del codice doganale del 1992 è simile a quella dell'articolo 2 del regolamento n. 1697/79.

51. Mi sembra pertanto che spetti agli Stati membri agire seguendo le norme sostanziali e le norme procedurali del loro diritto nazionale al fine di dare attuazione all'articolo 221 del codice doganale, posto che all'epoca il diritto dell'Unione non contemplava norme comuni volte a disciplinare, ai fini della disposizione di cui trattasi, il momento in cui la comunicazione veniva effettuata [33].

52. La CEVA Freight e il governo spagnolo considerano tuttavia necessario tener conto del più ampio contesto in cui operano l'autorità doganale e gli operatori economici. Essi richiamano l'attenzione sull'attuale versione del codice doganale [34], che prevede ora che tutti gli scambi di informazioni, quali dichiarazioni, richieste o decisioni, tra autorità doganali e operatori economici devono essere effettuati mediante procedimenti informatici (articolo 6, paragrafo 1). Sia la CEVA Freight che il governo spagnolo affermano che il codice doganale del 2013 dovrebbe essere impiegato come ausilio nell'interpretare il suo predecessore, il codice doganale del 1992.

53. Tale affermazione non tiene conto del semplice fatto che il contesto legislativo del codice doganale del 2013 non coincide con quello del codice doganale del 1992. Nel 2008 il codice doganale è stato radicalmente rivisto per adeguarlo al nuovo contesto elettronico delle dogane e degli scambi commerciali e la normativa è stata a tal fine riformata in profondità [35]. Pertanto, dall'attuale codice doganale del 2013 non è possibile trarre conclusioni utili ai fini dell'interpretazione dell'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale del 1992.

54. Ritengo pertanto che, in base alla disposizione di cui trattasi, il momento in cui si perfeziona la comunicazione al debitore debba essere determinato sulla base della normativa processuale nazionale, fatti salvi i classici limiti posti dal diritto dell'Unione, nel senso che le formalità stabilite dal diritto nazionale non devono risolversi nel rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile la restituzione dei dazi doganali e che l'applicazione delle norme interne deve avvenire in modo non discriminatorio rispetto alle procedure intese alla definizione di controversie nazionali dello stesso tipo [36].

30 Regolamento (CEE) n. 1697/79 del Consiglio, del 24 luglio 1979, relativo al ricupero a posteriori dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione che non sono stati corrisposti dal debitore per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento (GU 1979, L 197, pag. 1).

31 Regolamento (CEE) n. 1854/89 del Consiglio, del 14 giugno 1989, relativo alla contabilizzazione e alle condizioni di pagamento degli importi dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione risultanti da un'obbligazione doganale (GU 1989, L 186, pag. 1).

32 Sentenza del 23 febbraio 2006, Molenbergnatie, C-201/04, EU:C:2006:136, punto 32.

33 V., per analogia, sentenza del 23 febbraio 2006, Molenbergnatie, C-201/04, EU:C:2006:136, punti 52 e 53.

34 V. supra, nota 2.

35 V. la relazione che accompagna la proposta della Commissione di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione, COM(2012) 64, pag. 2.

36 Sentenza del 21 giugno 2007, ROM-projecten, C-158/06, EU:C:2007:370, punto 23 e giurisprudenza citata.

55. Alla luce della risposta da me fornita alla prima parte della seconda questione, non occorre esaminare la seconda parte di tale questione. Solo per maggiore chiarezza, aggiungo che, ove la Corte non dovesse condividere la mia posizione sulla prima parte della seconda questione e dovesse favorire un'interpretazione uniforme a livello di Unione, ritengo che la formulazione dell'articolo 221, paragrafo 3, indichi che l'autorità doganale deve *inviare* la comunicazione al debitore entro la scadenza del termine triennale, posto che la disposizione si riferisce agli atti compiuti dall'autorità doganale e non tanto alla data di ricevimento da parte del debitore.

Conclusione

56. Alla luce di tutte le considerazioni sin qui svolte, suggerisco alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) come segue:

(1) Quando talune merci sono erroneamente classificate in dogana in una sottovoce tariffaria che comporta un'aliquota di dazio nulla e, sulla base di detto errore, in conformità dell'articolo 29 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, e dell'articolo 147, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92, un dichiarante sceglie (nel caso di vendite successive) un determinato prezzo ai fini della valutazione delle merci di cui trattasi, su richiesta del dichiarante, l'autorità doganale può modificare la dichiarazione in dogana dopo lo svincolo delle merci considerate permettendo al dichiarante di indicare in sostituzione un valore ponderato, a condizione che detta valutazione soddisfi anche i requisiti del regolamento n. 2913/92.

(2) Il momento in cui si perfeziona la comunicazione al debitore ai fini dell'articolo 221, paragrafo 3, del regolamento n. 2913/92, deve essere determinato sulla base della normativa processuale nazionale, fatti salvi i limiti posti dal diritto dell'Unione, nel senso che le formalità stabilite dal diritto nazionale per tali comunicazioni non devono avere l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile la restituzione dei dazi doganali e che l'applicazione di tali norme interne deve avvenire in modo non discriminatorio rispetto alle procedure intese alla definizione di controversie nazionali dello stesso tipo.