Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

26 marzo 2026*

«Rinvio pregiudiziale – Unione doganale – Regolamento (CEE) n. 2913/92 – Codice doganale comunitario – Procedure d'importazione e d'esportazione – Determinazione del valore in dogana – Articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv) – Rettifica in funzione dei costi sostenuti dall'acquirente – Costi derivanti da prestazioni immateriali di progettazione di modelli di etichette apposte su barattoli per conserve alimentari – Nozione di "contenitore" – Prestazioni immateriali eseguite nel territorio dell'Unione europea»

Nella causa C-307/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 17 gennaio 2023, pervenuta in cancelleria il 17 maggio 2023, nel procedimento

G GmbH

contro

Hauptzollamt H,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, I. Ziemele (relatrice), A. Kumin, S. Gervasoni e M. Bošnjak, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la G GmbH, da L. Harings, Rechtsanwalt;

– per lo Hauptzollamt H, da S. Hein;

– per il governo francese, da G. Bain, J.-L. Carré e B. Fodda, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il tedesco.

– per la Commissione europea, da B. Eggers e F. Moro, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 ottobre 2025,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1) (in prosieguo: il «codice doganale»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la G GmbH e lo Hauptzollamt H in merito al recupero *a posteriori* di dazi all'importazione riguardanti etichette apposte su barattoli per conserve alimentari.

Contesto normativo

3 L'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale stabilisce quanto segue:

«Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità [economica europea], previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33 (…)».

4 L'articolo 32 di tale codice così dispone:

«1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 29 si addizionano al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate:

a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci:
   i) commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto;
   ii) costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce;
   iii) costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali;

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 similari incorporati nelle merci importate;
   ii) utensili, matrici, stampi e oggetti similari utilizzati per la produzione delle merci importate;
   iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate; e
   iv) lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate;

(…)».

5 La nomenclatura combinata contenuta nell'allegato I al regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1), comprende nella prima parte, titolo I, una sezione A, intitolata «Regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata». La regola generale 5 relativa alla classificazione delle merci è così formulata:

«Oltre le disposizioni precedenti, le regole seguenti sono applicabili alle merci previste qui di seguito:

a) gli astucci per apparecchi fotografici, per strumenti musicali, per armi, per strumenti da disegno, gli scrigni e i contenitori simili, appositamente costruiti per ricevere un oggetto determinato o un assortimento, suscettibili di un uso prolungato e presentati con gli oggetti ai quali sono destinati, sono classificati con questi oggetti quando essi sono del tipo normalmente messo in vendita con questi ultimi. Questa regola, tuttavia, non riguarda i contenitori che conferiscono all'insieme il suo carattere essenziale;

b) con riserva delle disposizioni della precedente regola 5 a) gli imballaggi (…) che contengono merci sono da classificare con queste ultime quando sono del tipo normalmente utilizzato per questo genere di merci. Tuttavia, questa disposizione non è obbligatoria quando gli imballaggi sono suscettibili di essere utilizzati validamente più volte».

6 La nota 1 a piè di pagina, contenuta nella regola generale 5, precisa che il termine «imballaggi» comprende tutti i recipienti esterni o interni, condizionamenti, involucri e supporti, ad eccezione degli strumenti da trasporto – in particolare le casse mobili (containers) – nonché dei copertoni, degli attrezzi e del materiale accessorio occorrente per il trasporto stesso. Tale termine non comprende i contenitori di cui alla regola generale 5 a).

Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 Dal 12 dicembre 2012 al 30 maggio 2013, la G, proprietaria di un deposito doganale situato in Germania, ha effettuato dieci operazioni di sdoganamento di alimenti a lunga conservazione in scatola venduti da fornitori di paesi terzi, al fine di immetterli in libera pratica nell'ambito della procedura di domiciliazione a favore di un acquirente. L'acquirente metteva a disposizione dei fornitori, a titolo gratuito e in formato elettronico, i modelli utilizzati per la realizzazione delle etichette da apporre sui barattoli per conserve. Tali etichette venivano stampate e incollate dai fornitori sui barattoli per conserve. I modelli di dette etichette erano stati realizzati in Germania da studi di progettazione per conto e a spese dell'acquirente.

8 I valori in dogana dichiarati indicavano l'importo che l'acquirente doveva pagare ai fornitori conformemente alle clausole contrattuali che li vincolavano, comprendente, oltre al costo dei prodotti alimentari, quello dell'imballaggio per la vendita al dettaglio sotto forma di conserve, nonché quello legato alla stampa e all'apposizione delle etichette, ad esclusione dei costi, sostenuti dall'acquirente, relativi alla progettazione dei modelli.

9 Con un avviso di accertamento, emesso il 20 febbraio 2014, lo Hauptzollamt H ha riscosso *a posteriori* i dazi doganali, per un importo di EUR 1 412,61, corrispondente all'inclusione nei valori in dogana dichiarati dei costi relativi alla progettazione dei modelli delle etichette apposte sui barattoli per conserve.

10 Il ricorso proposto dalla G avverso tale avviso è stato respinto da un giudice di primo grado, con la motivazione che l'etichetta che descrive il contenuto della conserva e ne promuove la vendita è indissociabile dal barattolo da conserva stesso in quanto contenitore, ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale.

11 Il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), giudice del rinvio, è stato adito dalla G con un appello avverso la sentenza di primo grado. Tale giudice rileva che il valore in dogana di merci importate nel territorio dell'Unione europea è determinato a partire dal valore di transazione, al quale sono aggiunti i costi di cui all'articolo 32 del codice doganale.

12 Secondo detto giudice, non vi è dubbio che i barattoli per conserve utilizzati dalla G sono «contenitori», ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), di tale codice, i cui costi di fabbricazione, compresi quelli connessi al barattolo stesso e alla stampa e all'apposizione dell'etichetta su quest'ultimo, devono essere presi in considerazione per determinare il valore in dogana, poiché tale etichetta forma un'unità indivisibile con la conserva.

13 Esso rileva tuttavia che una simile affermazione non è immediatamente evidente per quanto riguarda i costi connessi alle prestazioni immateriali di progettazione dei modelli delle etichette apposte su tali barattoli per conserve. Infatti, le prestazioni necessarie a tale progettazione potrebbero rientrare tra i «lavori di ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi», di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di detto codice.

14 Ciò premesso, in tale ipotesi, in virtù di tale disposizione, la rettifica del valore in dogana in funzione dei costi relativi a tali prestazioni sarebbe necessaria solo a condizione che dette prestazioni fossero state eseguite al di fuori del territorio dell'Unione, il che non avverrebbe nel caso di specie, in quanto tali modelli sono stati progettati in Germania.

15 È in tale contesto che il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Se i costi sostenuti per la realizzazione di modelli di stampa per etichette effettuata nel territorio doganale dell'Unione debbano essere aggiunti al valore di transazione ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale [comunitario] o ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), del codice doganale [comunitario], allorché la compratrice, avente sede nel territorio doganale dell'Unione, mette a disposizione dei fornitori nel paese terzo, senza spese, i modelli di stampa in formato elettronico».

Sulla questione pregiudiziale

16 Con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv), del codice doganale debba essere interpretato nel senso che i costi derivanti da prestazioni immateriali di progettazione di modelli di etichette apposte su barattoli per conserve alimentari importati nel territorio dell'Unione devono essere aggiunti al prezzo

effettivamente pagato o da pagare per tali merci importate, qualora tali modelli siano stati elaborati su richiesta e a spese dell'acquirente nel territorio dell'Unione e messi gratuitamente a disposizione dei fornitori in formato elettronico.

17 Poiché il codice doganale non definisce espressamente il modo in cui tali costi devono essere trattati ai fini doganali, occorre procedere all'interpretazione delle disposizioni considerate da tale questione tenendo conto non soltanto della loro formulazione, ma anche del contesto in cui esse si inseriscono e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui esse fanno parte (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2025, Storstockholms Lokaltrafik, C-422/24, EU:C:2025:980, punto 28 e giurisprudenza citata).

18 Per quanto riguarda, in primo luogo, la formulazione di tali disposizioni, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale prevede che, per determinare il valore in dogana, sia aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate il «costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce».

19 A norma dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di tale codice, al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è aggiunto anche il valore dei «lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi», utilizzati nella produzione e nella vendita per l'esportazione delle merci importate, quando tali prodotti e servizi sono forniti direttamente o indirettamente dall'acquirente, senza spese o a costo ridotto, a condizione che siano stati eseguiti «in un paese non membro della Comunità» e siano «necessari per produrre le merci importate».

20 Ai fini della distinzione dei rispettivi ambiti di applicazione di queste due disposizioni, occorre sottolineare che l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di detto codice si riferisce ai costi dei prodotti e dei servizi necessari per la produzione delle «merci importate», mentre l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del medesimo codice si riferisce al costo dei «contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce».

21 Dalla decisione di rinvio risulta che il valore in dogana delle merci di cui trattasi nel procedimento principale è stato dichiarato dalla G tenendo conto, in particolare, del costo del loro contenitore, vale a dire dei costi di produzione dei barattoli per conserve e dei costi di stampa delle etichette che vi sono apposte, senza tuttavia che siano stati presi in considerazione i costi derivanti dalle prestazioni immateriali di progettazione di tali etichette.

22 La qualificazione di «prodotti e servizi», ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale, conferita alle prestazioni immateriali necessarie alla progettazione dei modelli messi a disposizione dei fornitori delle merci importate in formato elettronico per la stampa delle etichette di cui trattasi nel procedimento principale non è contestata dinanzi al giudice del rinvio. A tale riguardo, è stato statuito che, nella misura in cui il testo di tale disposizione fa espressamente riferimento ai «prodotti» o ai «servizi», il suo ambito di applicazione non è limitato ai beni materiali (sentenza del 10 settembre 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, punto 18).

23 Ciò premesso, come ricordato al punto 20 della presente sentenza, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di tale codice si riferisce ai costi dei prodotti e dei servizi necessari per la produzione delle «merci importate».

24 La formulazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), di detto codice stabilisce, invece, una distinzione tra tali merci e i loro «contenitori», in quanto tale disposizione menziona esplicitamente tale termine.

25 A questo proposito, ai sensi della nota 1 figurante alla regola generale 5, contenuta nella prima parte, titolo 1, sezione A, della nomenclatura combinata che compone l'allegato I al regolamento n. 2658/87, il termine «contenitore» è associato al termine «imballaggio», in quanto quest'ultimo designa i «recipienti esterni ed interni, condizionamenti, involucri e supporti». Inoltre, conformemente alla giurisprudenza, la nozione di «imballaggi» riguarda contenitori che si prestano non solo al trasporto dei prodotti, ma anche al loro magazzinaggio e alla loro commercializzazione (sentenza del 5 ottobre 1988, Schmid, 357/87, EU:C:1988:478, punto 8).

26 Ebbene, poiché le prestazioni immateriali connesse alla progettazione dei modelli delle etichette di cui alla decisione di rinvio sono destinate alla stampa delle etichette apposte sui barattoli per conserve importati, il testo dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale non esclude che i costi che esse comportano possano riferirsi ai «contenitori», ai sensi di tale disposizione, purché tali modelli siano effettivamente un elemento strettamente connesso a tali contenitori.

27 A tal riguardo, la questione se tali etichette possano essere separate dai barattoli per conserve non può essere determinante ai fini di una valutazione del genere. Infatti, le etichette forniscono informazioni in particolare su ciò che contiene la conserva alimentare importata, sulla sua durata di conservazione, o persino raccomandazioni su come preparare e/o consumare il suo contenuto, che sono necessarie alla commercializzazione della stessa e possono, eventualmente, facilitarne l'uso.

28 Tuttavia, l'assenza di etichette apposte sui barattoli per conserve, in linea di principio, non rende inutilizzabile il loro contenuto, per cui tali etichette non possono essere considerate parte integrante del contenuto di tali barattoli né necessarie per la loro produzione ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di detto codice (v., in tal senso, sentenza del 10 settembre 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, punto 20).

29 Ne consegue che, nonostante la circostanza che né la formulazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale né quella dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di tale codice contengano indicazioni chiare quanto al modo in cui debbano essere considerati ai fini doganali i costi derivanti dalle prestazioni immateriali di progettazione di modelli di etichette apposte su barattoli per conserve alimentari, tali costi possono rientrare nella categoria dei costi dei contenitori, ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii) di tale codice, dal momento che esiste uno stretto legame tra tali modelli e i contenitori costituiti da tali barattoli per conserve alimentari, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

30 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il contesto in cui si inserisce l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv), di detto codice nonché l'impianto sistematico di tali disposizioni, occorre ricordare che, a norma dell'articolo 29 del medesimo codice, il valore in dogana delle merci importate è costituito dal loro valore di transazione, vale a dire il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione, fatte salve, tuttavia, le eventuali rettifiche che devono essere effettuate conformemente, in particolare, all'articolo 32 del codice doganale (sentenza del 9 giugno 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, punto 25 e giurisprudenza citata).

31 Come la Corte ha già precisato, il valore in dogana dev'essere determinato, in via prioritaria, secondo il metodo cosiddetto «del valore di transazione» delle merci importate. Si presume quindi che tale metodo di determinazione del valore in dogana sia il più adatto e il più frequentemente utilizzato (sentenza del 9 giugno 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, punto 26 e giurisprudenza citata).

32 Il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate costituisce quindi, di regola, la base di calcolo del valore in dogana, anche se tale prezzo è un dato che deve eventualmente formare oggetto di rettifiche (v., in tal senso, sentenza del 9 giugno 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, punto 27 e giurisprudenza citata).

33 In particolare, gli elementi da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, al fine di determinare il loro valore in dogana, sono enunciati all'articolo 32 del codice doganale.

34 A tal riguardo, come sottolineato al punto 20 della presente sentenza, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), di tale codice riguarda specificamente i «contenitori» delle merci importate, mentre l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di detto codice si riferisce, invece, al valore dei lavori necessari per la produzione delle «merci importate» in generale.

35 In tal modo, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale stabilisce una regola specifica di rettifica del valore in dogana delle merci importate in funzione dei costi che dimostrano uno stretto collegamento con le stesse, indipendentemente dalla natura delle prestazioni alle quali tali costi si riferiscono, in contrapposizione all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di tale codice, che prevede una rettifica in funzione delle prestazioni immateriali necessarie per la produzione delle merci importate, senza distinzione specifica tra le merci stesse e i loro contenitori.

36 Sebbene, per la rettifica del valore in dogana delle «merci importate», ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale, tale disposizione contenga, al iv), una precisazione geografica esplicita per quanto riguarda il luogo di esecuzione delle prestazioni immateriali ivi previste, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), di tale codice non fornisce alcuna precisazione equivalente per quanto riguarda l'eventuale rettifica di tale valore in funzione dei costi di fabbricazione dei contenitori di tali merci. In tali circostanze, il legislatore dell'Unione ha inteso introdurre un regime di rettifica distinto a seconda che i costi di cui trattasi riguardino prestazioni immateriali che presentano uno stretto collegamento con i contenitori delle merci importate o che riguardino siffatte prestazioni quando sono necessarie alla produzione delle merci importate stesse.

37 Ebbene, la specificità dell'ambito di applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale depone a favore dell'assoggettamento dei costi relativi alle prestazioni immateriali strettamente connesse ai contenitori delle merci importate allo stesso regime di rettifica del valore in dogana riservato ai costi relativi ai prodotti e alle prestazioni materiali necessari alla fabbricazione di tali contenitori. In tale contesto, l'applicazione di un regime di rettifica diverso per i costi indotti da tali prestazioni immateriali avrebbe richiesto una menzione espressa in tal senso da parte del legislatore dell'Unione, al pari di quella di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di tale codice per quanto riguarda i prodotti e i servizi necessari per la produzione delle merci importate.

38 Pertanto, occorre ritenere che l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), di detto codice si applichi all'insieme dei costi strettamente connessi alla fabbricazione dei contenitori delle merci, come sembra essere il caso dei costi derivanti dalle prestazioni immateriali di progettazione dei modelli di cui trattasi nel procedimento principale.

39 In terzo luogo, le norme del codice doganale relative alla determinazione del valore in dogana perseguono l'obiettivo di stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'uso di valori in dogana arbitrari o fittizi. Il valore in dogana deve infatti 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 giugno 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, punto 24).

40 A tal riguardo, è pacifico che le prestazioni immateriali di progettazione di modelli per etichette apposte su barattoli per conserve hanno un valore economico certo e quantificabile. Ebbene, la presa in considerazione dei costi di tali prestazioni contribuisce alla realizzazione dell'obiettivo di determinazione di un valore in dogana corrispondente al valore economico reale delle merci importate.

41 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv), del codice doganale deve essere interpretato nel senso che i costi derivanti da prestazioni immateriali di progettazione di modelli di etichette apposte su barattoli per conserve alimentari importati nel territorio dell'Unione devono essere aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per tali merci importate, quando tali modelli sono stati elaborati su richiesta e a spese dell'acquirente nel territorio dell'Unione e messi gratuitamente a disposizione dei fornitori in formato elettronico, a condizione che tali modelli presentino uno stretto legame con i contenitori delle merci importate.

Sulle spese

42 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 (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce il codice doganale comunitario,

deve essere interpretato nel senso che:

i costi derivanti da prestazioni immateriali di progettazione di modelli di etichette apposte su barattoli per conserve alimentari importati nel territorio dell'Unione europea devono essere aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per tali merci importate, quando tali modelli sono stati elaborati su richiesta e a spese dell'acquirente nel territorio dell'Unione e messi gratuitamente a disposizione dei fornitori in formato elettronico, a condizione che tali modelli presentino uno stretto legame con i contenitori delle merci importate.

Firme