Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

9 giugno 2022*

«Rinvio pregiudiziale – Unione doganale – Codice doganale comunitario – Regolamento (CEE) n. 2913/92 – Articolo 29 – Determinazione del valore in dogana – Valore di transazione – Articolo 29, paragrafo 1, lettera d) – Nozione di "persone legate" – Articolo 31 – Presa in considerazione delle informazioni provenienti da una banca dati nazionale ai fini della determinazione del valore in dogana – Regolamento (CEE) n. 2454/93 – Articolo 143, paragrafo 1, lettere b), e) e f) – Situazioni in cui due o più persone sono considerate legate – Articolo 181 bis – Fondati dubbi sulla veridicità del prezzo dichiarato»

Nella causa C-599/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), con decisione del 3 novembre 2020, pervenuta in cancelleria il 13 novembre 2020, nel procedimento

«Baltic Master» UAB

contro

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

con l'intervento di:

Vilniaus teritorinė muitinė,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (relatore) e M.L. Arastey Sahún, giudici,

avvocato generale: N. Emiliou

cancelliere: M. Ferreira, amministratrice principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 17 novembre 2021,

* Lingua processuale: il lituano.

considerate le osservazioni presentate:

– per la «Baltic Master» UAB, da D. Aukštuolytė, advokatė;

– per il governo lituano, da K. Dieninis, S. Grigonis e V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, in qualità di agenti;

– per il governo ceco, da O. Serdula, M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;

– per il governo estone, da N. Grünberg, in qualità di agente;

– per il governo spagnolo, da J. Rodríguez de la Rúa Puig, in qualità di agente;

– per il governo francese, da G. Bain, A.-L. Desjonquères, D. Dubois e C. Mosser, in qualità di agenti;

– per il governo dei Paesi Bassi, da M.K. Bulterman e A. Hanje, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da F. Clotuche-Duvieusart e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 gennaio 2022,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), e dell'articolo 31, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 82/97 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996 (GU 1997, L 17, pag. 1) (in prosieguo: il «codice doganale comunitario»), nonché dell'articolo 143, lettere b), e) e f), del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 (GU 1993, L 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 46/1999 della Commissione, dell'8 gennaio 1999 (GU 1999, L 10, pag. 1) (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la «Baltic Master» UAB e il Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Dipartimento delle dogane presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania) relativamente alla determinazione del valore in dogana di talune merci importate.

Contesto normativo

Codice doganale comunitario

3 L'articolo 29, paragrafi 1 e 2, del codice doganale comunitario dispone quanto segue:

«1. Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33, sempre che:

(...)

d) il compratore ed il venditore non siano legati o, se lo sono, il valore di transazione sia accettabile a fini doganali, ai sensi del paragrafo 2.

2. a) Per stabilire se il valore di transazione sia accettabile ai fini dell'applicazione del paragrafo 1, il fatto che il compratore e il venditore siano legati non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare inaccettabile detto valore. Se necessario, le circostanze proprie della vendita sono esaminate e il valore di transazione ammesso, purché tali legami non abbiano influito sul prezzo. Se, tenuto conto delle informazioni fornite dal dichiarante o ottenute da altre fonti, l'amministrazione doganale ha motivo di ritenere che detti legami abbiano influito sul prezzo, essa comunica queste motivazioni al dichiarante fornendogli una ragionevole possibilità di risposta. Qualora il dichiarante lo richieda, le motivazioni gli sono comunicate per iscritto.

b) In una vendita tra persone legate, il valore di transazione è accettato e le merci sono valutate conformemente al paragrafo 1 quando il dichiarante dimostri che detto valore è molto vicino ad uno dei valori qui di seguito indicati, stabiliti allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento:
   i) il valore di transazione in occasione di vendita, tra compratori e venditori che non sono legati, di merci identiche o similari per l'esportazione a destinazione della Comunità;
   ii) il valore in dogana di merci identiche o similari, quale è determinato ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera c);
   iii) il valore in dogana di merci identiche o similari, quale è determinato ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera d).

   Nell'applicare i predetti criteri si tiene debitamente conto delle differenze accertate tra i livelli commerciali, le quantità, gli elementi enumerati all'articolo 32 ed i costi sostenuti dal venditore in occasione di vendite nelle quali il compratore e il venditore non sono legati e i costi che questi non sostiene in occasione di vendite nelle quali il compratore ed il venditore sono legati.

c) I criteri di cui alla lettera b) devono essere applicati su iniziativa del dichiarante e soltanto a fini comparativi. Non possono essere stabiliti valori sostitutivi ai sensi della predetta lettera b)».

4 L'articolo 30 di tale codice prevede quanto segue:

«1. Quando il valore in dogana non può essere determinato ai sensi dell'articolo 29 si ha riguardo, nell'ordine, alle lettere a), b), c) e d) del paragrafo 2 fino alla prima di queste lettere che consenta di determinarlo, salvo il caso in cui l'ordine delle lettere c) e d) debba essere invertito su richiesta del

dichiarante; soltanto quando tale valore in dogana non possa essere determinato a norma di una data lettera è consentito applicare la lettera immediatamente successiva nell'ordine stabilito dal presente paragrafo.

2. I valori in dogana determinati ai sensi del presente articolo sono i seguenti:

a) valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

b) valore di transazione di merci similari, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

c) valore fondato sul prezzo unitario corrispondente alle vendite nella Comunità delle merci importate o di merci identiche o similari importate nel quantitativo complessivo maggiore, effettuate a persone non legate ai venditori;

d) valore calcolato, eguale alla somma:

– del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate;

– di un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali, uguale a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie delle merci da valutare, fatte da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione della Comunità;

– del costo o del valore degli elementi enumerati all'articolo 32, paragrafo 1, lettera e).

3. Le condizioni supplementari e le modalità di applicazione del suddetto paragrafo 2 sono determinate secondo la procedura del comitato».

5 Ai sensi dell'articolo 31 di detto codice:

«1. Se il valore in dogana delle merci non può essere determinato ai sensi degli articoli 29 e 30, esso viene stabilito, sulla base dei dati disponibili nella Comunità, ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali:

– dell'accordo relativo all'attuazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994;

– dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994

e

– delle disposizioni del presente capitolo.

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

a) sul prezzo di vendita, nella Comunità, di merci prodotte nella Comunità,

b) sul sistema che prevede l'accettazione, ai fini doganali, del più elevato dei due valori possibili,

c) sul prezzo di merci sul mercato interno del paese di esportazione,

d) sul costo di produzione, diverso dai valori calcolati che sono stati determinati per merci identiche o similari conformemente all'articolo 30, paragrafo 2, lettera d),

e) su prezzi per l'esportazione a destinazione di un paese non compreso nel territorio doganale della Comunità,

f) su valori in dogana minimi,

oppure

g) su valori arbitrari o fittizi».

Regolamento di esecuzione

6 L'articolo 142, paragrafo 1, lettera d), del regolamento di esecuzione così recita:

«Ai fini del presente titolo, si intende per:

(...)

d) merci similari: le merci prodotte nello stesso paese che, pur non essendo uguali sotto tutti gli aspetti, presentano caratteristiche analoghe e sono composte di materiali analoghi, tanto da poter svolgere le stesse funzioni e da essere intercambiabili sul piano commerciale; la qualità delle merci, la loro rinomanza e l'esistenza di un marchio di fabbrica o di commercio rientrano tra gli elementi da prendere in considerazione per stabilire se determinate merci siano similari».

7 L'articolo 143, paragrafo 1, lettere b), e) e f), di tale regolamento dispone quanto segue:

«Ai fini del titolo II, capitolo 3, del codice [e] del presente titolo, due o più persone sono considerate legate solo se:

(...)

b) hanno la veste giuridica di associati;

(...)

e) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra;

f) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona».

8 L'articolo 181 bis di detto regolamento prevede quanto segue:

«1. Le autorità doganali non sono tenute a determinare il valore in dogana delle merci importate in base al metodo del valore di transazione se, in esito alla procedura di cui al paragrafo 2, hanno fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale.

2. Le autorità doganali, in presenza dei dubbi di cui al paragrafo 1, possono richiedere che siano fornite delle informazioni complementari tenuto conto di quanto stabilito all'articolo 178, paragrafo 4. Se tali dubbi dovessero persistere, le autorità doganali, prima di adottare una decisione definitiva, sono tenute ad informare la persona interessata, per iscritto a sua richiesta, dei motivi sui quali questi dubbi sono fondati, concedendole una ragionevole possibilità di rispondere adeguatamente. La decisione definitiva con la relativa motivazione è comunicata alla persona interessata per iscritto».

9 L'allegato 23 del regolamento di esecuzione, intitolato «Note interpretative in materia di valore in dogana», contiene, in particolare, le note interpretative relative all'articolo 29, paragrafi 2 e 3, e all'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario, nonché all'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), del regolamento medesimo:

«Articolo 29 paragrafo 2	1. L'articolo 29, paragrafo 2, lettere a) e b), prevedono diversi mezzi per stabilire l'accettabilità di un valore di transazione. 2. Il paragrafo 2, lettera a), prevede che, nel caso in cui il compratore e il venditore siano legati, le circostanze proprie della vendita saranno esaminate e il valore di transazione sarà ammesso come valore in dogana purché detti legami non abbiano influito sul prezzo. Non si deve intendere con ciò che le circostanze della vendita debbano essere esaminate ogni volta che il compratore e il venditore sono legati. Tale esame sarà richiesto soltanto nel caso in cui esistano dubbi sulla accettabilità del prezzo. Quando l'autorità doganale non nutra alcun dubbio sull'accettabilità del prezzo, questo deve essere accettato senza che il dichiarante sia tenuto a fornire informazioni complementari. Ad esempio, l'autorità doganale può aver esaminato in precedenza la questione dei legami o essere già in possesso di informazioni particolareggiate concernenti il compratore e il venditore ed essere già convinta, in base a detto esame o dette informazioni, che i legami non hanno influito sul prezzo. 3. Quando l'autorità doganale non sia in grado di accettare il valore di transazione senza complemento di indagine, essa deve dare al dichiarante la possibilità di fornire tutte le altre informazioni particolareggiate che possono essere necessarie per consentirle di esaminare le circostanze della vendita. A questo riguardo, l'autorità doganale deve essere disposta ad esaminare gli aspetti pertinenti della transazione, ivi compreso il modo in cui il compratore e il venditore organizzano i loro rapporti commerciali e il modo in cui il prezzo in questione è stato deciso, allo scopo di determinare se i legami hanno influito sul prezzo. Se fosse possibile provare che il compratore e il venditore, benché legati ai sensi dell'articolo 143, del presente regolamento acquistano e vendono l'uno all'altro come se non fossero legati, risulterebbe dimostrato che i legami non hanno influito sul prezzo. Ad esempio, se il prezzo fosse stato deciso in modo compatibile con le pratiche normali di fissazione dei prezzi nel settore produttivo in questione, o nel modo in cui il venditore stabilisce i suoi prezzi per le vendite a compratori che non sono legati a lui, ciò dimostrerebbe che i legami non hanno influito sul prezzo. Analogamente, qualora venisse provato che il prezzo è sufficiente a coprire tutti i costi e ad assicurare un utile rappresentativo dell'utile globale realizzato dall'impresa in un periodo rappresentativo (ad esempio, su base annua) per vendite di merci della stessa natura o della stessa specie, sarebbe così dimostrato che non si è influito sul prezzo. 4. Il paragrafo 2, lettera b), prevede che il dichiarante avrà la possibilità di dimostrare che il valore di transazione è estremamente vicino ad un valore assunto come criterio, in precedenza accettato dall'autorità doganale e che esso risulta pertanto accettabile secondo le disposizioni dell'articolo 29. Quando sia soddisfatto uno dei criteri previsti dal paragrafo 2, lettera b), non è necessario esaminare la questione dell'influsso di cui al paragrafo 2, lettera a). Se l'autorità doganale è già in possesso di informazioni sufficienti a convincerla, senza svolgere ricerche più approfondite, che è soddisfatto uno dei criteri previsti al paragrafo 2, lettera b), essa non avrà motivo di esigere dal dichiarante che ne apporti la prova.

Articolo 29 paragrafo 2 lettera b)	Per determinare se un valore “sia estremamente vicino” ad un altro valore è necessario prendere in considerazione vari elementi. Si tratta, in particolare, della natura delle merci importate, della natura del settore produttivo considerato, della stagione nel corso della quale le merci sono importate nonché di sapere se la differenza di valore è significativa dal punto di vista commerciale. Poiché questi elementi possono variare da un caso all’altro, è impossibile applicare in tutti i casi una norma uniforme come, ad esempio, una percentuale fissa. Ad esempio, per determinare se il valore di transazione sia estremamente vicino ai valori assunti come “criteri” di cui all’articolo 29, paragrafo 2, lettera b), una piccola differenza di valore potrebbe risultare inaccettabile in un caso riguardante un determinato tipo di merce, mentre una differenza rilevante potrebbe risultare accettabile in un caso concernente un altro tipo di merce.
(...)	(...)
Articolo 31 paragrafo 1	1. I valori in dogana determinati a norma dell’articolo 31, paragrafo 1, devono, nella maggior misura possibile, basarsi su valori in dogana precedentemente determinati. 2. I metodi di valutazione da utilizzare a norma dell’articolo 31, paragrafo 1, devono essere quelli definiti dagli articoli 29 e 30, paragrafo 2 compreso, pur tenendo presente che una ragionevole elasticità nell’applicazione di tali metodi è conforme agli obiettivi e alle disposizioni dell’articolo 31, paragrafo 1. 3. Alcuni esempi illustrano cosa bisogna intendere per ragionevole elasticità: (...) b) *Merci similari* – La prescrizione secondo cui le merci similari devono essere esportate allo stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare può essere interpretata con elasticità; merci similari importate, prodotte in un paese diverso dal paese d’esportazione delle merci da valutare, può costituire la base della valutazione in dogana; si possono utilizzare i valori in dogana delle merci similari importate, già determinati a norma dell’articolo 30, paragrafo 2, lettere c) e d). (...)
(...)	(...)
Articolo 143 paragrafo 1 lettera e)	Si considera che una persona ne controlli un’altra quando la prima sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento sulla seconda».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 Tra il 2009 e il 2012 la Baltic Master ha importato in Lituania vari quantitativi di merci di origine malese, che essa aveva acquistato presso la società Gus Group (in prosieguo: il «venditore»). Nelle dichiarazioni doganali tali merci venivano presentate come «parti di macchine e apparecchi per il condizionamento dell’aria». Tali dichiarazioni menzionavano un solo codice TARIC, unitamente alla massa totale di dette merci in chilogrammi. Nelle citate dichiarazioni la Baltic Master ha indicato come valore in dogana il valore di transazione delle merci di cui trattasi, ossia il prezzo riportato nelle relative fatture di acquisto.

11 In seguito a un controllo di tali importazioni da parte del Vilniaus teritorinė muitinė (Autorità doganale regionale di Vilnius, Lituania), detta autorità doganale ha redatto una relazione nella quale ha spiegato di aver rifiutato di prendere in considerazione il valore di transazione indicato in 23 dichiarazioni di importazione, sulla base del rilievo che, a causa della natura dei rapporti commerciali che la Baltic Master intratteneva con il venditore, tali imprese dovessero essere considerate persone legate, ai sensi dell’articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale comunitario, e che fosse impossibile determinare il valore in dogana delle merci in questione sulla base degli articoli 29 e 30 del citato codice. In tale relazione, detta autorità ha stabilito un valore in dogana in conformità all’articolo 31 del citato codice, facendo riferimento ai dati contenuti nel sistema informativo sullo sdoganamento delle merci delle autorità doganali nazionali.

12 La Baltic Master ha impugnato tale relazione dinanzi al Dipartimento delle dogane presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania, il quale l’ha confermata con decisione del 31 marzo 2014.

13 La Baltic Master ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi alla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania). Il 2 luglio 2014 quest'ultima ha confermato detta decisione, ma ha dispensato la Baltic Master dal pagamento degli interessi di mora.

14 Successivamente, la Baltic Master ha proposto un ricorso dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania), nell'ambito del quale ha chiesto che fosse sollevata dinanzi alla Corte di giustizia una domanda di pronuncia pregiudiziale relativa all'interpretazione degli articoli 29, 30 e 31 del codice doganale comunitario, nonché dell'articolo 143 del regolamento di esecuzione. Con sentenza del 5 gennaio 2015 detto tribunale ha respinto tale ricorso, ritenendo che non fosse necessaria alcuna interpretazione del diritto dell'Unione.

15 Investito di un ricorso avverso tale sentenza, il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), che è il giudice del rinvio, ha confermato detta sentenza con decisione del 22 marzo 2016.

16 In seguito alla sentenza della Corte EDU del 16 aprile 2019, Baltic Master LTD c. Lituania (CE:ECHR:2019:0416JUD005509216), nel quale detta Corte, investita di un ricorso proposto dalla Baltic Master contro la Repubblica di Lituania, ha constatato una violazione dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, a causa dell'insufficienza della motivazione relativa al rifiuto, da parte dei giudici lituani, di sollevare dinanzi alla Corte di giustizia una domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio ha accolto la domanda di riapertura del procedimento presentata dalla Baltic Master.

17 A parere di quest'ultimo giudice, il fascicolo di cui esso dispone non contiene alcun documento che dia atto dell'esistenza di un legame, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione, tra il venditore e la Baltic Master. Infatti, non esisterebbe alcuna informazione che consenta di ritenere che tali imprese abbiano la veste giuridica di associati, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), di detto regolamento, o che sussista un rapporto di controllo, diretto o indiretto, come previsto nel citato articolo 143, paragrafo 1, lettere e) e f).

18 Nondimeno, il giudice del rinvio rileva che è accertato che, in primo luogo, il venditore e la Baltic Master sono legati da un rapporto commerciale di lunga durata, in secondo luogo, le merci sono state fornite senza un contratto di vendita che specificasse le condizioni di consegna, di pagamento, di reso delle merci e altre condizioni tipiche di questo tipo di transazione, in terzo luogo, le merci sono state consegnate senza che fosse versato il benché minimo acconto e nonostante il fatto che la Baltic Master fosse ancora debitrice di importi considerevoli nei confronti del venditore per precedenti forniture, in quarto luogo, nonostante il valore elevato delle transazioni in questione, non è stata prevista o costituita alcuna garanzia o misura di attenuazione del rischio, in quinto luogo, non esiste alcun elemento che consenta di ritenere che il venditore abbia vigilato sulla corretta esecuzione dei pagamenti dovuti e delle altre obbligazioni e, infine, in sesto luogo, sono stati constatati casi in cui dipendenti della Baltic Master hanno ricevuto un mandato per agire in nome del venditore e utilizzato il timbro di quest'ultimo.

19 Gli elementi indicati al punto precedente potrebbero far presumere l'esistenza di un legame particolarmente stretto tra la Baltic Master e il venditore, in ragione del quale le transazioni in questione sarebbero state realizzate in condizioni estranee alla prassi commerciale ordinaria e

senza che sussistesse alcun elemento oggettivo tale da giustificare la logica economica di dette transazioni. Siffatti comportamenti corrisponderebbero a quelli che si rilevano in situazioni in cui una delle parti controlla l'altra o quando entrambe le parti sono controllate da un terzo.

20 Il giudice del rinvio ritiene, dunque, che i citati elementi fattuali possano essere indici di un controllo di fatto e che le parti della transazione possano essere considerate persone legate, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettere e) o f), del regolamento di esecuzione. Tale giudice aggiunge che, in base a detti elementi, l'Autorità doganale regionale di Vilnius ha considerato la Baltic Master e il venditore come persone legate, in conformità all'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), di tale regolamento, ossia persone aventi di fatto la qualità di associati; esso s'interroga, però, sulla fondatezza di una siffatta qualificazione alla luce della formulazione di quest'ultima disposizione, la quale fa riferimento alle persone che hanno la veste giuridica di associati.

21 Inoltre, detto giudice s'interroga sulla possibilità di ricorrere al metodo di determinazione del valore in dogana previsto all'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, qualora le autorità doganali utilizzino, a tal fine, informazioni contenute in una banca dati nazionale relative a una sola importazione di merci che, sebbene rientrino nell'ambito del medesimo codice TARIC e abbiano la stessa origine, non possono essere considerate similari, ai sensi dell'articolo 142, paragrafo 1, lettera d), del regolamento di esecuzione.

22 È in tale contesto che il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del [codice doganale comunitario], e l'articolo 143, paragrafo 1, lettere b), e) o f), del [regolamento di esecuzione] debbano essere interpretati nel senso che il compratore e il venditore sono considerati persone legate qualora, come nel caso di specie, in assenza di documenti (dati ufficiali) comprovanti un'associazione d'affari o un controllo, le circostanze inerenti la conclusione delle transazioni siano, tuttavia, sulla base di prove oggettive, caratteristiche non dello svolgimento delle attività economiche in condizioni normali, ma piuttosto di casi in cui[, in primo luogo,] vi siano rapporti d'affari particolarmente stretti basati su un alto livello di fiducia reciproca tra le parti della transazione o[, in secondo luogo,] una parte della transazione controlli l'altra o entrambe le parti della transazione siano controllate da un terza parte.

2) Se l'articolo 31, paragrafo 1, del [codice doganale comunitario] debba essere interpretato nel senso che esso vieta la determinazione del valore in dogana sulla base di informazioni contenute in una banca dati nazionale relative a un valore in dogana di merci che hanno la stessa origine e che, sebbene non similari, ai sensi dell'articolo 142, paragrafo 1, lettera d), del [regolamento di esecuzione], sono ricondotte [allo stesso codice] TARIC».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

23 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale comunitario e l'articolo 143, paragrafo 1, lettere b), e) e f), del regolamento di esecuzione debbano essere interpretati nel senso che il compratore e il venditore

devono essere considerati legati in una situazione nella quale non esista alcun documento che consenta di accertare un siffatto legame, ma le circostanze relative alla conclusione delle transazioni di cui trattasi, dimostrate da elementi oggettivi, possano essere ritenute indicative dell'esistenza di un controllo di fatto.

24 In via preliminare, va ricordato che il diritto 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. Il valore in dogana deve dunque 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 20 giugno 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

25 In particolare, conformemente all'articolo 29 del codice doganale comunitario, il valore in dogana delle merci importate è costituito dal loro valore di transazione, ossia dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione europea, fatte salve, però, le eventuali rettifiche da effettuare conformemente, in particolare, all'articolo 32 di tale codice (sentenza del 19 novembre 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

26 Come la Corte ha già indicato, 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 più frequentemente utilizzato (sentenza del 19 novembre 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

27 Il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci costituisce quindi, in linea generale, la base di calcolo del valore in dogana, anche se detto prezzo è un dato che deve eventualmente formare oggetto di rettifiche qualora tale operazione sia necessaria per evitare di determinare un valore in dogana arbitrario o fittizio (sentenza del 20 giugno 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

28 Ciò posto, l'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale comunitario consente di non tener conto del valore di transazione delle merci importate quando sussistono due presupposti cumulativi, ossia, da un lato, che il compratore e il venditore siano legati ai sensi di tale codice e, dall'altro, che detto valore di transazione non sia accettabile ai fini della determinazione del valore in dogana.

29 Ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione, due o più persone possono essere considerate legate solo se rientrano in una delle situazioni esaustivamente elencate in tale disposizione. Così, secondo detto articolo 143, paragrafo 1, lettera b), sono considerate legate due o più persone che hanno la veste giuridica di associati. Lo stesso vale, in forza di detto articolo 143, paragrafo 1, lettere e) e f), quando una persona controlla direttamente o indirettamente l'altra o quando l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona.

30 In primo luogo, non può essere accolto l'argomento addotto, in sostanza, dagli Stati membri e dalla Commissione europea nelle rispettive osservazioni, secondo il quale occorrerebbe discostarsi dalla lettera dell'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione, poiché un'interpretazione restrittiva di tale disposizione potrebbe pregiudicare l'effetto utile dell'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale comunitario, nonché la facoltà delle autorità doganali di non tener conto del valore di transazione.

31 Infatti, occorre osservare, da un lato, che tale argomento trascura non solo il carattere esaustivo delle situazioni elencate all'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione, ma anche l'obiettivo perseguito da detta disposizione e dall'articolo 29 del codice doganale comunitario. Come risulta dalla giurisprudenza richiamata ai punti da 24 a 26 della presente sentenza, il metodo del valore di transazione delle merci importate costituisce il metodo da applicare in via prioritaria per determinare il loro valore in dogana. Pertanto, le disposizioni che consentono di discostarsene devono, in quanto deroghe a tale principio, essere interpretate restrittivamente.

32 D'altro lato, non ha ragion d'essere l'allegazione secondo la quale le autorità doganali rischierebbero di veder pregiudicata la loro facoltà di non tener conto di un valore di transazione inadeguato a causa dell'interpretazione restrittiva dell'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione.

33 Anzitutto, conformemente alla sua stessa formulazione, l'articolo 143, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione prevede una serie di casi nei quali le autorità doganali possono considerare che il venditore e il compratore siano legati e possono quindi, se del caso, non tenere conto del valore di transazione previsto all'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale comunitario.

34 Inoltre, come sottolineato dalla Commissione in udienza, l'articolo 181 bis del regolamento di esecuzione, introdotto in seguito alla modifica di quest'ultimo da parte del regolamento (CE) n. 3254/94 della Commissione, del 19 dicembre 1994, recante modifica del regolamento n. 2454/93 (GU 1994, L 346, pag. 1), consente alle autorità doganali di non tener conto del valore di transazione ai fini della determinazione del valore in dogana, laddove tali autorità ritengano che il valore dichiarato delle merci importate non corrisponda al valore reale di queste ultime, e ciò a prescindere dall'esistenza di un legame tra la Baltic Master e il venditore (v., in tal senso, sentenze del 28 febbraio 2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, punto 52, e del 16 giugno 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, punto 31).

35 In secondo luogo, per quanto riguarda il legame tra persone in ragione della loro veste di associati, previsto all'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), del regolamento di esecuzione, occorre sottolineare che la formulazione stessa di tale disposizione esclude ogni associazione di fatto.

36 Come evidenziato dall'avvocato generale ai paragrafi 42 e 43 delle sue conclusioni, tale disposizione, riferendosi alle persone che hanno «la veste giuridica di associati», richiede, ai fini dell'accertamento dell'esistenza di un legame, di dimostrare che siano soddisfatti i presupposti previsti dalle disposizioni nazionali relative alla qualità di associati, escludendo così ogni associazione che non sia di diritto.

37 In terzo luogo, per quanto riguarda le persone che sono considerate legate, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettere e) e f), del regolamento di esecuzione, quando l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra oppure quando l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona, occorre distinguere, come confermato dalla nota interpretativa in materia di valore in dogana relativa a tale articolo 143, paragrafo 1, lettera e), e che figura nell'allegato 23 di detto regolamento, tra controllo di diritto, da un lato, e controllo di fatto, dall'altro.

38 Per quanto concerne, da un lato, l'esistenza di un controllo di diritto, dagli elementi elencati al punto 18 della presente sentenza risulta che nessun documento consente di ritenere che esista un rapporto di controllo giuridico, diretto o indiretto, come previsto in detto articolo 143, paragrafo 1, lettere e) e f). Pertanto, pare che nell'ambito del procedimento principale il controllo di diritto debba essere escluso, circostanza che spetterà al giudice del rinvio verificare.

39 D'altro lato, per quanto concerne l'esistenza di un controllo di fatto, dalla nota interpretativa menzionata al punto 37 della presente sentenza risulta che si considera che una persona ne controlli un'altra quando la prima sia in grado di esercitare un potere di costrizione o di orientamento sulla seconda (v., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2020, Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya «Mitnitsi», C-76/19, EU:C:2020:543, punto 67).

40 Orbene, gli elementi fattuali menzionati al punto 18 della presente sentenza sembrano indicare uno stretto legame fiduciario tra il venditore e la Baltic Master, ma non sembrano consentire di concludere nel senso dell'esistenza di un siffatto potere di costrizione o di orientamento, circostanza che spetterà tuttavia al giudice del rinvio confermare.

41 Qualora, al termine di tali verifiche, il giudice del rinvio dovesse giungere alla conclusione che, nel caso di specie, il compratore e il venditore non sono legati, ai sensi dell'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale comunitario, ne conseguirebbe che il valore in dogana delle merci importate doveva, in linea di principio, essere determinato in base al loro valore di transazione e non in base a un altro metodo di valutazione, come quello previsto all'articolo 31, paragrafo 1, di tale codice.

42 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale comunitario e l'articolo 143, paragrafo 1, lettere b), e) e f), del regolamento di esecuzione devono essere interpretati nel senso che:

– non si può ritenere che il compratore e il venditore abbiano la veste giuridica di associati oppure siano legati da un rapporto di controllo di diritto, diretto o indiretto, in una situazione nella quale non esista alcun documento che consenta di accertare un siffatto legame;

– si può ritenere che il compratore e il venditore siano legati da un rapporto di controllo di fatto, diretto o indiretto, in una situazione nella quale le circostanze relative alla conclusione delle transazioni di cui trattasi, dimostrate da elementi oggettivi, possano essere considerate indicative non solo dell'esistenza di uno stretto legame fiduciario tra il compratore e il venditore in parola, ma anche del fatto che uno di essi è in grado di esercitare un potere di costrizione o di orientamento sull'altro oppure che una terza persona è in grado di esercitare un siffatto potere su di essi.

Sulla seconda questione

43 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario debba essere interpretato nel senso che esso osta a che, qualora il valore in dogana di una merce importata non abbia potuto essere determinato in conformità agli articoli 29 e 30 di tale codice, esso lo sia in base alle informazioni contenute in una banca dati nazionale relative al valore in dogana delle sole merci che hanno la stessa origine e che, pur non essendo «similari», ai sensi dell'articolo 142, paragrafo 1, lettera d), del regolamento di esecuzione, rientrano nell'ambito del medesimo codice TARIC.

44 In via preliminare, occorre osservare che, come risulta dal punto 41 della presente sentenza, tale seconda questione si pone solo se, al termine delle verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare rispetto alla risposta alla prima questione, quest'ultimo dovesse concludere che le autorità doganali hanno legittimamente respinto il valore di transazione ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci di cui trattasi, con la motivazione che, nel caso di specie, il compratore e il venditore sarebbero legati, ai sensi dell'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del codice doganale comunitario e che il valore di transazione non sarebbe accettabile a scopi doganali, in base all'articolo 29, paragrafo 2, di tale codice. Infatti, qualora il giudice del rinvio dovesse giungere alla conclusione opposta che il valore in dogana di tali merci doveva essere determinato in base al loro valore di transazione in forza dell'articolo 29 di detto codice, tale valore in dogana non potrebbe essere determinato sulla base dell'articolo 31, paragrafo 1, del medesimo codice, sicché la seconda questione, che verte sull'interpretazione di quest'ultima disposizione, diverrebbe priva di oggetto.

45 In tale contesto, occorre ricordare che emerge tanto dal tenore degli articoli da 29 a 31 del codice doganale comunitario quanto dall'ordine secondo cui i criteri di determinazione del valore in dogana devono essere applicati in forza di detti articoli che tali disposizioni sono legate tra loro da un nesso di sussidiarietà. Infatti, solo quando il valore in dogana non può essere determinato applicando una data disposizione si deve far riferimento alla disposizione immediatamente successiva secondo l'ordine stabilito (sentenza del 16 giugno 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, punto 29).

46 Per quanto riguarda, in particolare, l'articolo 30, paragrafo 2, del codice doganale comunitario, dal fascicolo a disposizione della Corte sembra emergere che le autorità doganali competenti non hanno potuto ricorrere ai metodi di determinazione del valore in dogana previsti in tale disposizione dato che la Baltic Master aveva deciso di presentare le merci importate in modo succinto nelle dichiarazioni doganali, limitandosi a indicare il codice TARIC delle stesse nonché la loro massa totale, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare. A tal riguardo, spetterà a detto giudice tener conto delle informazioni eventualmente fornite dalla Baltic Master alle autorità in parola, ai fini dell'applicazione vuoi dell'articolo 29, paragrafo 2, del codice doganale comunitario, letto alla luce della nota interpretativa in materia di valore in dogana relativa a tale articolo 29, paragrafo 2, e che figura nell'allegato 23 del regolamento di esecuzione, vuoi dell'articolo 181 bis del medesimo regolamento.

47 Occorre poi sottolineare che, in conformità alla formulazione dell'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario, quando il valore in dogana delle merci non può essere determinato ai sensi degli articoli 29 e 30 di tale codice, esso viene stabilito, sulla base dei dati disponibili nell'Unione, ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali degli accordi internazionali e delle disposizioni del capitolo 3 di detto codice.

48 Infine, il punto 1 della nota interpretativa in materia di valore in dogana relativa all'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario e che figura nell'allegato 23 del regolamento di esecuzione precisa, anzitutto, che i valori in dogana determinati a norma di tale disposizione devono, nella maggior misura possibile, basarsi su valori in dogana precedentemente determinati. Il punto 2 di tale nota sottolinea, poi, che i metodi di valutazione da utilizzare a norma di detto articolo devono essere quelli definiti dagli articoli 29 e 30, paragrafo 2, del citato codice, pur tenendo presente che una ragionevole elasticità nell'applicazione di tali metodi è conforme agli obiettivi e alle disposizioni dell'articolo 31 del codice in parola.

49 Dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio risulta da un lato che, nelle sue dichiarazioni doganali, la Baltic Master ha descritto le merci importate di cui trattasi come «parti di macchine e apparecchi per il condizionamento dell'aria», classificandole con un unico codice TARIC e indicando la massa totale di tali merci in chilogrammi. D'altro lato, secondo tali informazioni, l'autorità doganale in questione non ha tenuto conto del valore di transazione dichiarato dalla Baltic Master e ha determinato il valore in dogana di dette merci ai sensi dell'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario, utilizzando dati contenuti in una banca dati nazionale relativi a merci importate da un altro importatore nel corso del 2010, vale a dire l'anno successivo a quello della prima importazione di cui trattasi nel procedimento principale, dichiarate con lo stesso codice TARIC e provenienti dallo stesso produttore.

50 Nel caso di specie, il codice TARIC utilizzato raggruppa un insieme disparato di parti di macchine per il condizionamento dell'aria, come pannelli di plastica per macchine a motore, anelli metallici, tubi, cavi di trasmissione, interruttori, sensori di pressione, diffusori a vortice per i pavimenti degli edifici e circuiti elettronici.

51 Pertanto, il giudice del rinvio si chiede se, tenuto conto dell'eterogeneità dei pezzi che rientrano in tale codice TARIC e dell'assenza di una descrizione dettagliata delle merci importate, sia possibile, nell'ambito della controversia di cui è investito, determinare il valore in dogana di queste ultime applicando l'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario, in base al valore di transazione di merci similari, quando invece la nozione di «merci similari», definita all'articolo 142, paragrafo 1, lettera d), del regolamento di esecuzione presuppone un'omogeneità delle merci importate, la quale mal si concilia con la diversità dei prodotti classificati con il codice TARIC in parola.

52 A questo riguardo, è opportuno sottolineare che la definizione di tale nozione, contenuta in detto articolo 142, paragrafo 1, lettera d), è correlata alla determinazione del valore in dogana ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale comunitario. Orbene, se è vero che dal punto 2 della nota interpretativa menzionata al punto 48 della presente sentenza risulta che i metodi di valutazione da utilizzare a norma dell'articolo 31 di tale codice devono essere quelli definiti dagli articoli 29 e 30, paragrafo 2, dello stesso, tuttavia il medesimo punto precisa che detti metodi devono essere applicati con una ragionevole elasticità, in particolare per quanto riguarda la valutazione della nozione di «merci similari».

53 Nel caso di specie, non si può ritenere irragionevole che le autorità doganali, dopo aver scartato, in conformità alle pertinenti disposizioni del codice doganale comunitario, il valore di transazione di merci importate ai fini della determinazione del loro valore in dogana, si basino, in occasione di un controllo a posteriori, su elementi trasmessi dalla dichiarante, ossia il peso di tali merci e il codice TARIC in cui esse rientrano. In un siffatto contesto, occorre rammentare che tale codice è fondato su un sistema dichiarativo al fine di limitare, per quanto possibile, le formalità e i controlli doganali e di prevenire, nel contempo, le frodi e le irregolarità che possono recare pregiudizio al bilancio dell'Unione (sentenza del 9 luglio 2020, Unipack, C-391/19, EU:C:2020:547, punto 22).

54 Pertanto, tenuto conto, in primo luogo, della necessità di stabilire un valore in dogana nel caso in cui un'impresa non fornisca informazioni sufficientemente precise o affidabili relativamente al valore in dogana delle merci di cui trattasi, in secondo luogo, della dovuta diligenza che devono esercitare le autorità doganali nell'applicare ognuno dei metodi successivi di determinazione del valore in dogana (v., in tal senso, sentenza del 9 novembre 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, punto 52) e, in terzo luogo, della «ragionevole elasticità» con la quale, in conformità al punto 2 della nota interpretativa menzionata ai punti 48 e 52 della presente

sentenza, tali metodi devono essere applicati, occorre ammettere che dati contenuti in una banca dati nazionale, relativi a merci che rientrano nel medesimo codice TARIC e che provengono dallo stesso venditore delle merci in questione, costituiscono un «dato disponibile nell'Unione», ai sensi dell'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario, che può fungere da base per la determinazione del valore in dogana delle merci di cui trattasi.

55 Ricorrere a tali dati costituisce, invero, un modo per determinare tale valore che è, al contempo, «ragionevole» nel senso del precitato articolo 31, paragrafo 1, e compatibile sia con i principi sia con le disposizioni generali degli accordi internazionali, nonché con le norme alle quali lo stesso articolo 31, paragrafo 1, fa riferimento (v., in tal senso, sentenza del 9 marzo 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punto 81).

56 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che, qualora il valore in dogana di una merce importata non abbia potuto essere determinato in conformità agli articoli 29 e 30 di tale codice, esso lo sia in base a informazioni contenute in una banca dati nazionale relative al valore in dogana delle sole merci che hanno la stessa origine e che, pur non essendo «similari», ai sensi dell'articolo 142, paragrafo 1, lettera d), del regolamento di esecuzione, rientrano nell'ambito del medesimo codice TARIC.

Sulle spese

57 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 (Seconda Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 82/97 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996, e l'articolo 143, paragrafo 1, lettere b), e) e f), del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, come modificato dal regolamento (CE) n. 46/1999 della Commissione, dell'8 gennaio 1999, devono essere interpretati nel senso che:**

   – **non si può ritenere che il compratore e il venditore abbiano la veste giuridica di associati oppure siano legati da un rapporto di controllo di diritto, diretto o indiretto, in una situazione nella quale non esista alcun documento che consenta di accertare un siffatto legame;**

   – **si può ritenere che il compratore e il venditore siano legati da un rapporto di controllo di fatto, diretto o indiretto, in una situazione nella quale le circostanze relative alla conclusione delle transazioni di cui trattasi, dimostrate da elementi oggettivi, possano essere considerate indicative non solo dell'esistenza di uno stretto legame fiduciario tra il compratore e il venditore in parola, ma anche del fatto che uno di essi è in grado**

di esercitare un potere di costrizione o di orientamento sull'altro oppure che una terza persona è in grado di esercitare un siffatto potere su di essi.

2) **L'articolo 31, paragrafo 1, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 82/97, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che, qualora il valore in dogana di una merce importata non abbia potuto essere determinato in conformità agli articoli 29 e 30 di tale regolamento, esso lo sia in base a informazioni contenute in una banca dati nazionale relative al valore in dogana delle sole merci che hanno la stessa origine e che, pur non essendo «similari», ai sensi dell'articolo 142, paragrafo 1, lettera d), del regolamento n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 46/1999, rientrano nell'ambito del medesimo codice TARIC.**

Firme