CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
VERICA TRSTENJAK
presentate il 7 giugno 2007 [1]

I — Introduzione

1. La Commissione tributaria regionale di Genova chiede chiarimenti alla Corte riguardo all'applicabilità degli artt. 216 e 220 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario [2] nel caso in cui una merce comunitaria sia previamente esportata, nell'ambito di un regime di perfezionamento attivo, verso un paese terzo con il quale è stato concluso un accordo contenente una clausola di non rimborso.

2. La controversia all'origine del procedimento concerne la richiesta rivolta dalla dogana di Genova alla società Agrover Srl (in prosieguo: l' «Agrover») di corrispondere dazi doganali asseritamente dovuti riguardanti operazioni, nel quadro di un regime di perfezionamento attivo, di esportazione anticipata verso l'Ungheria, paese all'epoca vincolato alle Comunità europee ed ai loro Stati membri da un accordo comprendente una clausola di non rimborso, di riso lavorato di origine comunitaria e di importazione successiva dalla Thailandia, in esenzione daziaria, di un quantitativo equivalente di riso semigreggio.

II — Contesto normativo

A — *CDC* [3]

3. Ai sensi dell'art. 114:

«1. Fatto salvo l'articolo 115, il regime di perfezionamento attivo consente di sottoporre a lavorazione sul territorio doganale

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU L 302, pag. 1, in prosieguo: il «CDC».

3 — Le modifiche ulteriormente apportate al CDC non incidono sugli estratti qui riportati.

della Comunità, per far subire loro una o più operazioni di perfezionamento:

a) merci non comunitarie destinate ad essere riesportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori, senza essere soggette ai dazi all'importazione né a misure di politica commerciale;

b) merci immesse in libera pratica, con rimborso o sgravio dei relativi dazi all'importazione, quando vengano esportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori.

2. S'intende per:

a) sistema della sospensione: il regime di perfezionamento attivo nella forma prevista al paragrafo 1, lettera a);

b) sistema del rimborso: il regime di perfezionamento attivo nella forma prevista al paragrafo 1, lettera b);

c) operazioni di perfezionamento:

— la lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci,

— la trasformazione di merci,

— la riparazione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto, nonché

— l'utilizzazione di talune merci, stabilite secondo la procedura del comitato, che non si ritrovano nei prodotti compensatori ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento anche se scompaiono totalmente o parzialmente durante la loro utilizzazione;

d) prodotti compensatori: tutti i prodotti risultanti da operazioni di perfezionamento;

e) merci equivalenti: le merci comunitarie utilizzate al posto delle merci d'importazione per la fabbricazione dei prodotti compensatori;

f) tasso di rendimento: la quantità o la percentuale di prodotti compensatori ottenuta al momento del perfezionamento da una determinata quantità di merci d'importazione».

4. L'art. 115 dispone quanto segue:

«1. Quando ricorrano le condizioni di cui al paragrafo 2 fatto salvo il paragrafo l'autorità doganale consente che:

a) i prodotti compensatori siano ottenuti da merci equivalenti;

b) i prodotti compensatori ottenuti da merci equivalenti siano esportati fuori della Comunità prima che vengano importate le merci d'importazione.

2. Le merci equivalenti devono essere della stessa qualità e possedere le stesse caratteristiche delle merci d'importazione. Tuttavia, in casi particolari, determinati secondo la procedura del comitato, si può ammettere che le merci equivalenti si trovino in una fase di fabbricazione più avanzata delle merci d'importazione.

3. Ove si applichi il paragrafo 1, le merci d'importazione si trovano nella posizione doganale delle merci equivalenti e queste ultime nella posizione doganale delle merci d'importazione (...)».

5. L'art. 216 è così formulato:

«1. Nella misura in cui gli accordi conclusi tra la Comunità e taluni paesi terzi prevedono la concessione all'importazione in questi ultimi di un trattamento tariffario preferenziale per le merci originarie della

Comunità ai sensi di tali accordi, con la riserva che, quando esse siano state ottenute in regime di perfezionamento attivo, le merci non comunitarie incorporate in dette merci siano soggette al pagamento dei relativi dazi all'importazione, la convalida dei documenti necessari per ottenere, nei paesi terzi, tale trattamento tariffario preferenziale fa nascere un'obbligazione doganale all'importazione.

6. L'art. 220 stabilisce quanto segue:

«(...)

2. Il momento in cui nasce tale obbligazione doganale è il momento in cui l'autorità doganale accetta la dichiarazione di esportazione delle merci in questione.

2. Eccetto i casi di cui all'articolo 217, paragrafo 1, secondo e terzo comma, non si procede alla contabilizzazione a posteriori quando:

3. Il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta è parimenti debitrice la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione.

(...)

4. L'importo dei dazi all'importazione corrispondente all'obbligazione doganale è stabilito allo stesso modo come se si trattasse di un'obbligazione doganale risultante dall'accettazione, alla medesima data, della dichiarazione di immissione in libera pratica delle merci in questione per porre fine al regime di perfezionamento attivo».

b) l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana (...)».

B — *Accordo europeo che istituisce un'associazione tra le Comunità europee e i loro Stati membri, da una parte, e la Repubblica di Ungheria, dall'altra* [4]

7. Ai sensi dell'art. 1, «è istituita un'associazione tra la Comunità e i suoi Stati membri, da una parte, e l'Ungheria, dall'altra».

C — *Decisione del Consiglio di associazione tra le Comunità europee e i loro Stati membri, da una parte, e la Repubblica di Ungheria, dall'altra, n. 3/96* [5]

8. L'art. 15, intitolato «Divieto di restituzione dei dazi doganali o di esenzione da tali dazi », dispone quanto segue :

«1. a) I materiali non originari utilizzati nella fabbricazione di prodotti originari della Comunità, dell'Ungheria o di uno degli altri paesi di cui all'articolo 4, per i quali viene rilasciata o compilata una prova dell'origine conformemente alle disposizioni del titolo V, non sono soggetti, nella Comunità o in Ungheria, ad alcun tipo di restituzione dei dazi doganali o di esenzione da tali dazi (...)».

III — Causa principale e domanda di pronuncia pregiudiziale

9. Nel 2001, in seguito ad un'autorizzazione di perfezionamento attivo rilasciata dalla dogana di Novara, l'Agrover, con sede in Vercelli, in tre operazioni ha esportato anticipatamente in Ungheria, paese all'epoca vincolato alle Comunità europee ed ai loro Stati membri da un accordo comprendente una clausola di non rimborso, riso lavorato di origine comunitaria ed ha importato successivamente dalla Thailandia, in esenzione daziaria, un quantitativo equivalente di riso semigreggio.

10. Il 26 gennaio 2004, la dogana di Genova, presso la quale erano state compiute le tre operazioni di importazione a reintegro, ha redatto tre verbali di revisione dell'accertamento per un ammontare complessivo di EUR 73 767,88. La dogana di Genova ha ritenuto che tali importazioni dovessero essere assoggettate al pagamento dei dazi, in quanto dette operazioni non rientravano

4 — GU 1993, L 347, pag. 2.

5 — Decisione 28 dicembre 1996 (GU 1997, L 92, pag. 1).

tra quelle qualificabili come di perfezionamento attivo ai sensi degli artt. 114 e 115 del CDC, poiché le importazioni a reintegro non riguardavano merce proveniente da un paese che avesse concluso un accordo con la Comunità.

11. La società Agrover ha impugnato siffatte decisioni. Il 2 luglio 2004 la Commissione tributaria provinciale di Genova ha respinto il ricorso. L'Agrover ha interposto appello avverso detta decisione dinanzi alla Commissione tributaria regionale di Genova, che ha ritenuto necessario sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

— «Primo quesito:

Se l'art. 216 del [CDC] possa trovare applicazione nel caso in cui una merce comunitaria (riso) previamente esportata, in regime di perfezionamento attivo con certificato EUR 1, verso un paese terzo (con il quale vige un trattato doganale preferenziale), dia luogo all'applicazione dei diritti doganali di importazione al momento della successiva reimportazione a reintegro della stessa merce (equivalente) da un paese terzo c.d. "non accordista".

— Secondo quesito:

Se nel caso di mancato prelievo dei diritti ex art. 216 del [CDC] contestualmente all'importazione a reintegro, la dogana possa successivamente richiederli e non si integri invece la fattispecie esentiva di cui al successivo art. 220».

IV — Osservazioni presentate alla Corte

A — *Sulla prima questione*

12. La società Agrover propone alla Corte di rispondere che l'art. 216 del CDC non è applicabile alle operazioni di perfezionamento attivo da essa effettuate, in quanto tale previsione si riferisce esclusivamente alle merci non comunitarie «incorporate» in merci comunitarie da esportare mentre, nel caso del riso che essa ha esportato anticipatamente, siffatta incorporazione non è avvenuta. Detta interpretazione sarebbe suffragata dall'art. 15 della decisione n. 3/96, che vieta la restituzione dei dazi doganali tra le Comunità europee e i loro Stati membri, da una parte, e la Repubblica di Ungheria, dall'altra, unicamente per i materiali non originari utilizzati nella fabbricazione di prodotti originari della Comunità. Peraltro, nel caso di specie, l'applicazione dell'art. 216

del CDC causerebbe all'esportatore una perdita di circa EUR 210 per tonnellata di riso.

13. Il governo italiano propone alla Corte di risolvere la questione dichiarando che il regime di «perfezionamento attivo», di cui agli artt. 114, 115 e 216 del CDC, riguarda ogni singola operazione doganale per la quale si verifichino le condizioni di legge e l'operatore non può pretendere l'estensione dei suoi benefici anche alla successiva operazione di reimportazione a reintegro della stessa merce da un paese terzo, il quale non abbia concluso un accordo con la Comunità. Il governo italiano sottolinea che i dubbi che suscitava l'interpretazione della formulazione imprecisa dell'art. 216 del CDC in sede di applicazione a fattispecie del tipo della presente sarebbero stati eliminati grazie al documento redatto dai servizi della Commissione il 20 marzo 2003, TAXUD/724/2003. In siffatto documento, pur essendo riconosciuta l'ambiguità della disposizione in parola, si sarebbe stabilito che, in tutte le ipotesi in cui si effettui un'operazione di perfezionamento attivo di riso con esportazione anticipata e con emissione di un certificato EUR 1, la reimportazione della merce extracomunitaria è soggetta a dazio. Ciò avverrebbe in quanto, secondo il documento di cui trattasi, «a dispetto del suo contesto, [l'art. 216 del CDC] non è né una regola di origine né una regola di perfezionamento attivo, ma una regola riconducibile al debito doganale. In altre parole, il fondamento normativo di un eventuale recupero dei dazi doganali è costituito dall'art. 216 del [CDC] e non dalla regola del non rimborso stabilita nel protocollo sull'origine». La concessione di un'esenzione dai dazi doganali anche sulla merce importata a reintegro determinerebbe un cumulo eccessivo di agevolazioni nell'ambito della stessa operazione. L'operatore dovrebbe scegliere o di usufruire dell'esenzione, grazie all'emissione, all'atto dell'esportazione, del certificato EUR 1, oppure di godere dell'esenzione dai dazi all'atto del reintegro.

14. Quanto alla Commissione, essa propone alla Corte di rispondere che l'art. 216 del CDC può trovare applicazione solo nel caso di operazioni di perfezionamento attivo di tipo «classico», in cui l'importazione precede l'esportazione. L'art. 216 del CDC riguarderebbe le merci originarie della Comunità ottenute in regime di perfezionamento attivo. Orbene, l'art. 115, n. 3, del CDC farebbe sì che l'operazione in questione non possa essere assimilata ad un'esportazione di merci verso un paese terzo con cui viga un accordo tariffario preferenziale. L'art. 216, n. 2, del CDC, secondo cui il debito doganale si ritiene sorto nel momento in cui le autorità doganali accettano la dichiarazione d'esportazione delle merci previamente trattate secondo la procedura di perfezionamento attivo «classica», sarebbe inconciliabile con il regime di perfezionamento attivo EX/IM (cosiddetto sistema dell'esportazione anticipata) e con la fictio juris di cui all'art. 115, n. 3, del CDC. Tenuto conto di tale fictio juris, le autorità italiane non avrebbero dovuto vidimare il certificato EUR 1 per il riso di origine comunitaria da esportare in Ungheria. Al contrario, esse avrebbero dovuto considerare questo riso come proveniente dalla Thailandia in vista dell'esportazione in Ungheria sotto il regime di perfezionamento attivo EX/IM.

B — *Sulla seconda questione*

15. Secondo l'Agrover, qualora la Corte dovesse ritenere l'art. 216 del CDC applicabile al caso di specie, essa dovrebbe dichiarare che l'Agrover non è tenuta al pagamento dei dazi, poiché risulterebbe altresì applicabile l'art. 220, n. 2, lett. b), del CDC. Da un lato, la buona fede dell'Agrover non potrebbe essere messa in dubbio, in quanto le autorità doganali, per diversi anni, non hanno sollevato contestazioni di sorta in merito ad operazioni analoghe. Orbene, tale passività giustificherebbe l'applicazione dell'art. 220, n. 2, lett. b), del CDC [6]. Il documento TAXUD/724/2003 della Commissione metterebbe peraltro in luce l'inadeguatezza dell'art. 216 del CDC relativamente alle operazioni di perfezionamento attivo, quali quelle di cui trattasi nel caso in esame. Infine, l'autorizzazione di perfezionamento attivo non avrebbe fatto riferimento alcuno all'art. 216 del CDC. L'Agrover considera quindi che le autorità doganali non possano affermare adesso, senza arrecare pregiudizio al principio del legittimo affidamento [7], che l'emissione dei certificati EUR 1 in sede di esportazione del riso lavorato in Ungheria può determinare l'applicazione di elevatissimi dazi sulle importazioni a reintegro del riso tailandese, in quanto ciò determinerebbe un danno irreparabile per la ricorrente nella causa principale, posto che l'Agrover non ha più la possibilità di trasferire il dazio doganale sull'acquirente del riso reimportato.

16. Il governo italiano propone di rispondere che l'art. 220, n. 2, lett. b), del CDC è inapplicabile nel caso di specie, poiché le autorità doganali non avrebbero commesso alcun errore, né al momento dell'esportazione né al momento dell'importazione a reintegro. Detto governo aggiunge che al momento dell'emissione del certificato EUR 1 nessun errore sarebbe stato commesso, in quanto il riso esportato era effettivamente di origine italiana. Lo stesso varrebbe per l'introduzione, dato che l'accettazione della bolletta doganale non avrebbe un significato giuridicamente rilevante in relazione all'approvazione o all'autorizzazione delle particolari modalità operative prescelte e non comporterebbe nemmeno un controllo preventivo sulla regolarità dell'operazione, controllo che, in genere, verrebbe effettuato a posteriori, al fine di velocizzare le operazioni doganali. Anche nell'ipotesi in cui un errore fosse stato commesso, esso sarebbe stato facilmente rilevabile dall'Agrover in base alla sua esperienza professionale in materia di sdoganamento e commercio internazionale. Detta società dovrebbe assumersi peraltro i rischi economici connessi alle sue attività e non potrebbe invocare la buona fede, con-

6 — L'Agrover rinvia alla sentenza 1° aprile 1993, causa C-250/91, Hewlett-Packard France, Racc. pag. I-1819.

7 — L'Agrover si riferisce segnatamente alla sentenza 14 novembre 2002, causa C-251/00, Illumitrónica, Racc. pag. I-10433.

cetto interpretato sempre restrittivamente dalla giurisprudenza comunitaria [8].

17. Quanto alla Commissione, essa propone alla Corte di non rispondere alla seconda questione in quanto, nella causa che è all'origine del rinvio pregiudiziale, nessun dazio doganale era dovuto ai sensi dell'art. 216 del CDC. Tuttavia, essa aggiunge che la Corte ha riconosciuto il diritto del soggetto passivo a che l'amministrazione non proceda al recupero a posteriori del dazio dovuto, qualora ricorrano cumulativamente le tre condizioni seguenti: che la mancata riscossione del dazio sia dovuta ad un errore commesso dalle stesse autorità competenti; che l'errore commesso dalle autorità competenti sia di natura tale da non poter ragionevolmente essere rilevato dal soggetto passivo in buona fede, nonostante la sua esperienza professionale e la diligenza di cui è tenuto a dare prova; che il debitore del tributo abbia rispettato tutte le prescrizioni della normativa in vigore relative alla sua dichiarazione doganale [9]. Qualora dovessero sorgere controversie circa il recupero del dazio non percepito relativo all'esportazione di riso in Ungheria, il giudice nazionale dovrà procedere alla qualificazione giuridica dei fatti alla luce dell'interpretazione dell'art. 220, n. 2, lett. b), del CDC, che regola specificamente i casi di errore nel rilascio di certificati necessari per ottenere una posizione tariffaria preferenziale.

V — Valutazione

A — *Sulla prima questione*

18. In via preliminare, occorre sottolineare che il vigente CDC sarà interamente e profondamente rielaborato in un prossimo futuro [10]. In linea generale, la proposta di codice aggiornato si prefigge «l'aggiornamento del codice doganale, la razionalizzazione dei regimi e delle procedure doganali e l'adeguamento delle norme in funzione di standard comuni per i sistemi informatici». Inoltre, inciderà in misura considerevole

8 — In particolare, secondo il governo italiano, al fine di limitare il pagamento a posteriori dei dazi all'importazione o all'esportazione al caso in cui tale pagamento sia giustificato e compatibile con il principio del legittimo affidamento (v. sentenza Hewlett Packard France, cit.) e non esponga l'operatore a danni eccedenti l'ordinario rischio commerciale (sentenza del Tribunale 10 maggio 2001, cause riunite T-186/97, T-187/97, T-190/97, T-192/97, T-210/97, T-211/97, T-216/97, T-218/97, T-279/97, T-280/97, T-293/97 e T-147/99, Kaufring e a./Commissione, Racc. pag. II-1337); dall'altro lato, a tutela dell'interesse della Comunità alla riscossione delle risorse proprie, posto che «la buona fede dell'importatore non lo esime dalla sua responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione doganale, essendo questi il dichiarante della merce importata» (sentenza 17 luglio 1997, causa C-97/95, Pascoal & Filhos, Racc. pag. I-4209, punto 57; e v., in senso analogo, sentenze 11 dicembre 1980, causa 827/79, Ciro Acampora, Racc. pag. 3731, e 14 maggio 1996, cause riunite C-153/94 e C-204/94, Faroe Seafood e a., Racc. pag. I-2465).

9 — La Commissione rinvia in particolare alla sentenza 19 ottobre 2000, causa C-15/99, Sommer, Racc. pag. I-8989, punti 35-39.

10 — Non è stata precisata alcuna data. Il codice attuale dovrebbe restare in vigore almeno fino al 2008 (M. Lux e P.-J. Larrieu, La réforme du Code des douanes communautaire, tentative réussie de concilier progrès technique et simplification du droit?, *Revue des affaires européennes*, 2005, pag. 554).

sulla nozione di perfezionamento attivo oggi esistente [11].

19. Nelle circostanze attuali, in forza dell'art. 114 del CDC, il regime di perfezionamento attivo [12] consente di beneficiare di una sospensione dei dazi all'importazione delle merci provenienti da paesi terzi rispetto alla Comunità, a condizione che dette merci siano trasformate e riesportate fuori della Comunità. In tale sistema, è la stessa merce ad essere importata, trasformata e successivamente riesportata. Il CDC prevede altresì il sistema detto della «compensazione per equivalenza»: la merce può essere di origine comunitaria, a condizione che essa sia equivalente a merci in possesso della stessa impresa (art. 115, n. 3, del CDC). Infine, in base al CDC, è altresì possibile esportare la merce anche prima di avere importato la merce terza: sistema detto dell'«esportazione anticipata» o «EX/IM» [art. 115, n. 1, lett. b), del CDC] [13]. Nel caso di specie, la società italiana Agrover ha voluto fruire di queste due possibilità, dal momento che essa ha esportato riso italiano verso l'Ungheria e successivamente ha importato riso proveniente dalla Thailandia.

20. Inoltre, all'epoca delle operazioni in parola, fra la Repubblica di Ungheria e la Comunità esisteva un accordo preferenziale che prevedeva una clausola detta del «non rimborso». Tale clausola è diretta a vietare la sospensione dei dazi all'importazione sulle merci di paesi terzi esportate verso un paese che abbia siglato un accordo preferenziale. La regola in parola mira quindi a rafforzare l'integrazione economica bilaterale poiché, limitando così l'utilizzo di prodotti di paesi terzi che non abbiano concluso accordi, favorisce l'incorporazione di prodotti originari di paesi partner. Al fine di agevolare la giustificazione dell'origine delle merci espor-

11 — In futuro, l'intenzione di procedere alla riesportazione non sarà più necessaria. Di conseguenza, la proposta di regolamento indica che «è opportuno fondere il regime di perfezionamento attivo, sistema della sospensione, con la trasformazione sotto controllo doganale e abbandonare il regime di perfezionamento attivo, sistema del rimborso. Questo regime unico di perfezionamento attivo deve coprire anche la distruzione, tranne quando essa sia effettuata dalle dogane o sotto vigilanza doganale» [proposta di regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio, che istituisce il codice doganale comunitario COM(2005) 608 def., in prosieguo: la «proposta di codice aggiornato»].

12 — Le merci sotto regime di perfezionamento attivo possono essere utilizzate secondo due formule: il sistema detto della «sospensione» (impiego nel territorio doganale della Comunità di merci non comunitarie destinate ad essere riesportate fuori di tale territorio sotto forma di prodotti compensatori, senza essere soggette ai dazi all'importazione) e sistema detto del «rimborso» (impiego nel territorio doganale della Comunità di merci immesse in libera pratica, con rimborso o sgravio dei dazi all'importazione, quando vengano esportate fuori del detto territorio sotto forma di prodotti compensatori). V. C. J. Berr e H. Trémeau, Le droit douanier, *Économica*, 7a edizione, Parigi, 2006, pag. 327. V. altresì, in particolare, T. Lyons, *EC Customs Law*, Oxford University Press, pagg. 345 e segg., Oxford, 2001; T. Palacchino, Perfezionamento attivo, in *Il diritto tributario comunitario*, Il Sole 24 ORE, Milano, 2004, pagg. 321-341; M. Lux, *Guide to Community Customs Legislation*, Bruylant, Bruxelles, 2002, pagg. 365 e segg. e, dello stesso autore, *Das Zollrecht der EG, ein Lehr- und Übungsbuch sowie Nachschlagewerk für Praktiker*, Colonia, 1a edizione, 2003, pagg. 287 e segg.

13 — M. Reymão (Aperfeiçoamento activo, in *Direito aduaneiro das Comunidades Europeias na perspectiva da União Europa*, Braga, 1992, pag. 164) afferma infatti che la modalità dell'esportazione anticipata «EX/IM» consente di esportare prodotti compensatori ottenuti a partire da merci equivalenti prima di procedere all'importazione di merci non comunitarie. È chiaro che tale beneficio può essere concesso solamente a merci sottoposte al regime di perfezionamento attivo con compensazione per equivalente — non vi può pertanto essere esportazione anticipata senza compensazione per equivalente. V. anche J. García Gallego, El régimen de perfeccionamiento activo como medida de fomento a la exportación, in *Cuadernos Europeos de Deusto*, Bilbao, 1991, pag. 103; M. Foraster Serra, Regulación legal del tráfico de perfeccionamieto activo, in *Revista jurídica española La Ley*, Distribuciones de la Ley, Madrid, 1988, pag. 929, e M. Lux, *Das Zollrecht der EG, ein Lehr- und Übungsbuch sowie Nachschlagewerk für Praktiker*, cit., pag. 288.

tate in tale tipo di scambio sono stati predisposti documenti specifici, i certificati di circolazione, denominati anche certificati «EUR1» [14]. Le varie parti sembrano ritenere molto significativa la circostanza che la dogana italiana abbia rilasciato siffatto certificato all'Agrover per il riso da essa esportato in Ungheria. Tale elemento, tuttavia, non riveste grande importanza; esso dimostra semplicemente che l'Agrover, siccome voleva esportare il suo riso in Ungheria nell'ambito del regime preferenziale, ha richiesto il documento in parola ai servizi doganali italiani, che hanno provveduto a rilasciarglielo.

21. L'obiettivo del regime di perfezionamento attivo è diverso da quello della regola del non rimborso, dal momento che, esentando da dazi doganali merci importate da paesi terzi nella Comunità, esso è teso a offrire una migliore posizione concorrenziale alle merci provenienti da paesi terzi trasformate all'interno della Comunità e riesportate [15] o, secondo le parole della Corte, a «non sfavorire sul piano internazionale le imprese comunitarie che utilizzano merci provenienti da paesi terzi per fabbricare prodotti destinati all'esportazione, concedendo loro la possibilità di acquistare dette merci alle stesse condizioni di cui beneficiano le imprese non comunitarie» [16].

22. Fra i due obiettivi in parola, l'art. 216 del CDC risolve la questione stabilendo che le merci importate in regime di perfezionamento attivo devono essere soggette al pagamento dei dazi all'importazione quando sono esportate beneficiando di un trattamento tariffario preferenziale. Pertanto, come sostenuto dall'Agrover e dalla Commissione, l'art. 216 del CDC considera specificamente solo il caso classico nel quale l'importazione precede l'esportazione (sistema «IM/EX»).

23. Tuttavia ritengo che, mediante la fictio juris del sistema della compensazione per equivalenza creata dall'art. 115, n. 3, in base al quale il prodotto compensatore è trattato come merce terza ed il prodotto d'importazione come merce comunitaria, l'art. 216 del CDC va altresì applicato nel caso in cui

14 — Accordo sullo Spazio economico europeo — Protocollo 4 relativo alle norme di origine (GU 1994, L 1, pag. 54). «Il certificato di circolazione delle merci EUR.1 viene rilasciato dalle autorità doganali del paese d'esportazione su domanda scritta dell'esportatore o, sotto la sua responsabilità, del suo rappresentante autorizzato» (art. 17, n. 1). «Le autorità doganali che rilasciano il certificato prendono tutte le misure necessarie per verificare il carattere originario dei prodotti (...)» (art. 17, n. 5).

15 — «I meccanismi doganali concernenti il regime di perfezionamento attivo sono stati concepiti come valvole di sfogo applicate alla protezione delle merci straniere destinate ad essere riesportate dopo la trasformazione industriale sul territorio degli Stati membri. L'applicazione del regime a tali merci, autorizzando la loro importazione in esenzione dai dazi cui sarebbero normalmente soggette qualora immesse nel mercato interno, non può che contribuire ad agevolare le attività di esportazione comunitarie, consentendo loro di affrontare i mercati mondiali in condizioni di competitività più favorevoli» (C.J. Berr e H. Trémeau, cit., pag. 327). V. altresì M. Reymão (cit., pag. 155), il quale rileva che il regime di perfezionamento attivo, nella situazione attuale, non è solamente un regime doganale sospensivo, ma piuttosto un regime a vocazione economica. La sua finalità essenziale, infatti, è favorire talune attività economiche promuovendo le esportazioni delle imprese comunitarie. V., altresì, T. Palacchino, cit., pag. 322, e García Gallego, cit., pag. 91.

16 — Sentenza 29 giugno 1995, causa C-437/93, Temic Telefunken microelectronic, Racc. pag. I-1687, punto 18, nell'ambito di una controversia in merito all'applicazione del regime della trasformazione sotto controllo doganale ai metalli nobili contenuti in circuiti integrati difettosi, conseguente ad un'operazione di perfezionamento attivo.

l'esportazione precede l'importazione (sistema «EX/IM») [17].

24. Una tale lettura dell'art. 216 del CDC appare conforme all'obiettivo economico del regime doganale economico. Siffatta ricerca dello scopo economico è giustificata, da un lato, dalla complessità e dalla redazione poco chiara, come osservato da tutte le parti in causa, dell'articolo in parola. Dall'altro, l'analisi giuridica delle nozioni attinenti al settore doganale presuppone la considerazione delle loro implicazioni economiche [18].

25. Orbene, se l'art. 216 del CDC non si applicasse quando l'esportazione precede l'importazione e i prodotti sono esportati in un paese con il quale esiste un accordo preferenziale che prevede una clausola di non rimborso, il titolare dell'autorizzazione di perfezionamento attivo non pagherebbe alcun dazio né al momento dell'importazione, in quanto ciò è la finalità stessa del sistema in esame, né al momento dell'esportazione preventiva, in forza della clausola di non rimborso.

26. Così come i pochissimi autori che hanno esaminato tale situazione [19], il comitato del codice doganale, nel documento TAXUD cui rinvia il governo italiano, rileva il carattere illogico di detta situazione: « L'art. 216 del codice è stato introdotto a titolo autonomo per trarre le conseguenze, dal punto di vista dell'obbligazione doganale, della "regola del non rimborso" inserita in taluni accordi preferenziali. Esso era teso principalmente a garantire, definendo una situazione specifica da cui derivava un'obbligazione doganale, il rispetto degli obblighi internazionali della Comunità, privando l'esportatore/titolare

17 — Del resto, in futuro, non dovrebbe più dubitarsi dell'esistenza in siffatta ipotesi di un'obbligazione doganale da regolare. L'art. 216 del CDC, infatti, dovrebbe essere sostituito da un art. 50. Orbene, l'art. 50, n. 1, lett. b), della proposta di codice aggiornato considera espressamente il caso in cui l'esportazione precede l'importazione:
«Articolo 50
Disposizioni speciali relative alle merci non originarie
1. Quando un divieto di ristorno dei, o di esenzione dai, dazi all'importazione si applica a merci non originarie utilizzate nella fabbricazione di prodotti per i quali è rilasciata o compilata una prova d'origine nel quadro di un accordo preferenziale tra la Comunità e alcuni paesi o territori non facenti parte del suo territorio doganale o gruppi di tali paesi o territori, sorge un'obbligazione doganale all'importazione per detti prodotti in seguito:
a) all'accettazione della notifica di riesportazione relativa ai prodotti in questione, ottenuti in regime di perfezionamento attivo;
b) all'accettazione della dichiarazione relativa alle merci vincolate al regime di perfezionamento attivo in caso di esportazione anticipata dei prodotti trasformati in questione».

18 — «Affrontando lo studio di un regime doganale economico e sforzandosi di enucleare i principi di base, si è indotti in maniera del tutto naturale a paragonare la vocazione economica del regime in questione con i meccanismi giuridici che ne stabiliscono le condizioni di utilizzazione. Tale operazione risulta ancor più necessaria segnatamente [nell'ambito del regime di perfezionamento attivo] in ragione della predominanza, maggiore rispetto ad altri regimi, dei fattori economici sull'orientamento da dare ai meccanismi di applicazione» (C.J. Berr e H. Trémeau, cit., 2006, pag. 325).

19 — V. H.-J. Priess e R. Pethke, The Pan-european Rules of Origin: the Beginning of a New Era in European Free Trade, *Common Market Law Review*, 34, 1997, pag. 804: «Le clausole di restituzione dei dazi o di esenzione rappresentano previsioni standard degli accordi di libero scambio. Esse si prefiggono di evitare un doppio vantaggio utilizzando specifiche procedure doganali, quali il perfezionamento attivo delle merci in arrivo nella zona preferenziale con esclusione o riduzione dei dazi all'importazione, così come il trattamento preferenziale dopo la trasformazione sostanziale. Tali sistemi di rimborso o di esenzione avrebbero un effetto distorsivo sui flussi commerciali, attirando importazioni di merci da paesi terzi verso i paesi che applicano tali sistemi» [traduzione libera dal testo originale inglese; N.d.T.]. V., altresì, P. Witte, *Zollkodex Kommentar*, Beck, Monaco di Baviera, 2006, pag. 389: «In caso contrario sarebbe possibile realizzare un doppio vantaggio doganale: innanzitutto, all'importazione nel paese di produzione, ed in secondo luogo all'importazione nel paese beneficiario del trattamento preferenziale. Ciò appare chiaro nell'ambito del perfezionamento attivo relativamente a merci importate in esenzione daziaria che, dopo perfezionamento e acquisizione del carattere originario, vengono nuovamente esportate e che possono essere importate in Stati terzi a tariffe preferenziali (drawback)» [traduzione libera dal testo originale tedesco; N. d.T.].

dell'autorizzazione di perfezionamento attivo del beneficio di tale procedura (esenzione dai dazi applicabili alle merci d'importazione) sin dal momento in cui la "regola del non rimborso" esisteva nell'accordo corrispondente ed era applicabile al prodotto esportato in questione. Purtroppo, la formulazione accolta nell'art. 216 del codice non rende esattamente la portata ed il contenuto della regola del "non rimborso" (...)» [20].

27. Nel procedimento di cui trattasi, la Commissione afferma di non considerarsi vincolata da tale testo. Sebbene esso non abbia, effettivamente, valore cogente [21], non è comunque inutile tenerlo presente [22], tanto più che tale comitato è formato da eminenti specialisti del settore [23].

28. Di conseguenza, l'argomento dell'Agrover secondo cui l'applicazione dell'art. 216 del CDC le causerebbe una perdita di circa EUR 210 per tonnellata di riso non può essere accolto. Infatti, dalla disapplicazione dell'art. 216 del CDC nel caso di specie risulterebbe un guadagno di EUR 80 per tonnellata di riso (dato che l'Agrover paga il risone importato dalla Thailandia in ragione di EUR 210 per tonnellata e ricava a sua volta EUR 290 al momento dell'esportazione del riso lavorato in Ungheria) [24] quando invece, applicando l'art. 216 del CDC, l'Agrover dovrebbe versare dazi all'importazione pari a EUR 210 per tonnellata di risone, vale a dire con una perdita di EUR 166 per tonnellata di riso. Sebbene tale conseguenza sia senz'altro spiacevole per l'operatore economico, essa è tuttavia conforme allo scopo di favorire le merci comunitarie a detrimento delle importazioni da paesi terzi. In siffatta ipotesi, quindi, l'operatore economico, come invitato a fare dal comitato del codice doganale nel suo documento informativo 20 marzo 2003, avrebbe tutto l'interesse a «scegliere preferibilmente di non fare uso dell'esenzione concessa a titolo di perfezionamento attivo e di privilegiare l'esportazione di riso originario nell'ambito dell'accordo preferenziale». In ogni caso, l'Agrover deve pagare dazi per i quali, tenuto conto del tempo che è stato necessario alle autorità doganali italiane per comprendere la situazione, essa ha beneficiato, tutto considerato, di termini di pagamento particolarmente lunghi.

29. Infine, relativamente alla precisazione, nella prima questione pregiudiziale, secondo la quale non vi sarebbe alcun accordo preferenziale con il paese di origine dei

20 — Il documento in parola conclude dunque che «la formulazione attuale dell'art. 216 (...) non è dunque in perfetta sintonia con il contesto internazionale che ha dato luogo alla sua adozione e alle modificazioni apportate in seguito alle norme sull'origine preferenziale. Occorrerebbe, dunque, sistemarlo opportunamente ed i servizi della Commissione hanno cominciato ad elaborare delle proposte a questo riguardo».

21 — La Commissione rinvia al riguardo, a ragione, alla sentenza 11 maggio 2006, causa C-11/05, Friesland Coberco Dairy Foods, Racc. pag. I-4285, che, seguendo dunque le conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro, presentate il 2 febbraio 2006 (paragrafi 22-35), dichiara, al paragrafo 33, che «le conclusioni del comitato non hanno carattere vincolante per le autorità doganali nazionali che statuiscono su una domanda di autorizzazione di trasformazione sotto controllo doganale».

22 — La sentenza 15 settembre 2005 (causa C-495/03, Intermodal Transports, Racc. pag. I-8151, punto 48) sottolinea così che le note esplicative forniscono « da parte loro un rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci doganali, senza però essere giuridicamente vincolanti». Nella proposta di codice aggiornato le note esplicative e gli orientamenti, benché non vincolanti, aspirerebbero a sostituirsi gradualmente alle circolari amministrative interne degli Stati membri (v. M. Lux e P.-J. Larrieu, cit., pag. 569).

23 — Tale comitato del codice doganale è preso in considerazione dal settimo 'considerando' del CDC, secondo cui «occorre istituire un comitato del codice doganale per garantire in tale settore una stretta ed efficace collaborazione tra gli Stati membri e la Commissione», ed è stato istituito mediante gli artt. 247 e segg. del CDC.

24 — Secondo l'Agrover, il prezzo per tonnellata del riso lavorato dovrebbe ammontare infatti a EUR 500 per tonnellata. L'Agrover ha chiarito che tale considerevole riduzione era diretta ad agevolare l'acquisto da parte di paesi aventi una capacità economica relativamente debole.

prodotti importati, occorre osservare che essa è irrilevante poiché, se fosse stato possibile importare i prodotti con franchigia dai dazi in base ad un accordo preferenziale, la problematica del meccanismo del perfezionamento attivo, diretta appunto a sospendere i dazi doganali di importazione, semplicemente non si porrebbe affatto.

30. Occorrerebbe quindi risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 216 del CDC trova applicazione nel caso in cui una merce comunitaria sia stata previamente esportata in regime di perfezionamento attivo verso un paese terzo con il quale vige un trattato doganale preferenziale.

B — *Sulla seconda questione*

31. Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede se l'Agrover, in caso di risposta affermativa alla prima questione, possa beneficiare di uno sgravio dai dazi ai sensi dell'art. 220, n. 2, lett. b), del CDC, sul presupposto di un eventuale errore delle autorità doganali.

32. Va rilevato che il rimborso o lo sgravio dai dazi sia all'esportazione, sia all'importazione, possono essere concessi soltanto a determinate condizioni ed in casi specificamente previsti. Le disposizioni che prevedono siffatto rimborso o sgravio devono pertanto essere interpretate restrittivamente [25].

33. L'art. 220, n. 2, lett. b), del CDC considera espressamente il caso in cui «l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale», vale a dire l'ipotesi in cui le autorità adottino una prima decisione relativa all'importo dei dazi, cambino successivamente parere e ritengano che tale ammontare non fosse stato correttamente valutato. Orbene, nel caso di specie le autorità doganali non hanno cambiato parere; esse non hanno mai dichiarato all'Agrover che non ci fosse alcuna tassa da versare. Gli avvisi di rettifica 26 gennaio 2004 rappresentano la prima presa di posizione delle autorità doganali. L'art. 220, n. 2, lett. b), del CDC è quindi, in ogni caso, inapplicabile [26].

25 — V. il punto 52 della sentenza 11 novembre 1999, causa C-48/98, Söhl & Söhlke, Racc. pag. I-7877, riguardante una controversia fra un'impresa tessile e lo Hauptzollamt Bremen (Ufficio doganale di Brema) in ordine a diversi avvisi d'accertamento riguardanti importazioni in regime di perfezionamento attivo e riesportazioni di merci non comunitarie introdotte nel territorio doganale della Comunità.

26 — La Corte, con riferimento al regolamento (CEE) del Consiglio 24 luglio 1979, n. 1697, 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 L 197, pag. 1), ha dichiarato che «solo gli errori imputabili ad un comportamento attivo delle autorità competenti e che non hanno potuto essere ragionevolmente scoperti dal debitore danno diritto al non recupero [a posteriori] dei dazi doganali» (sentenza 27 giugno 1991, causa C-348/89, Mecanarte, Racc. pag. I-3277, punto 23). Nel caso di specie, non vi è stato un comportamento attivo delle autorità doganali al momento delle operazioni d'importazione, ma una mera mancanza di reazione.

VI — Conclusioni

34. Alla luce delle considerazioni che precedono, suggerisco alla Corte di risolvere le questioni sollevate dalla Commissione tributaria regionale di Genova come segue:

« 1. L'art. 216 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (in prosieguo: il «CDC»), trova applicazione nel caso in cui una merce comunitaria sia stata previamente esportata in regime di perfezionamento attivo verso un paese terzo con il quale vige un trattato doganale preferenziale.

2. L'art. 220, n. 2, lett. b), del CDC è inapplicabile nei casi che non riguardano una contabilizzazione a posteriori dei dazi doganali».