SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
19 ottobre 2000 *

Nella causa C-15/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Finanzgericht di Brema (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Hans Sommer GmbH & Co. KG

e

Hauptzollamt Bremen,

domanda vertente sull'interpretazione degli articoli:

— 3, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci (GU L 134, pag. 1), come modificato dal regolamento (CEE) del Consiglio 8 dicembre 1980, n. 3193 (GU L 333, pag. 1),

* Lingua processuale: il tedesco.

— 5, n. 2, del regolamento (CEE) del Consiglio 24 luglio 1979, n. 1697, relativo al recupero 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),

— 13 del regolamento (CEE) del Consiglio 2 luglio 1979, n. 1430, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione (GU L 175, pag. 1), che modifica il regolamento (CEE) del Consiglio 7 ottobre 1986, n. 3069 (GU L 286, pag. 1),

nonché sulla validità della decisione della Commissione 28 settembre 1995, C(95) 2325 def.,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. D.A.O. Edward, facente funzione di presidente di Sezione, P. Jann (relatore) e L. Sevón, giudici,

avvocato generale: J. Mischo
cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Hans Sommer GmbH & Co. KG, dall'avv. J. Sparr, del foro di Amburgo;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor J.C. Schieferer, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 marzo 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 4 agosto 1998, pervenuta alla Corte il 20 gennaio 1999, il Finanzgericht di Brema ha sottoposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), quattro questioni pregiudiziali relative alle interpretazioni degli articoli:

— 3, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci (GU L 134, pag. 1), come modificato dal regolamento (CEE) del Consiglio 8 dicembre 1980, n. 3193 (GU L 333, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento n. 1224/80»),

— 5, n. 2, del regolamento (CEE) del Consiglio 24 luglio 1979, n. 1697, relativo al recupero dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione che non sono stati corrisposti dal debitore delle merci dichiarate per un regime

doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento (GU L 197, pag. 1),

— 13 del regolamento (CEE) del Consiglio 2 luglio 1979, n. 1430, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione (GU L 175, pag. 1), come modificato dal regolamento (CEE) del Consiglio 7 ottobre 1986, n. 3069 (GU L 286, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento n. 1430/79»),

nonché sulla validità della decisione della Commissione 28 settembre 1995, C(95) 2325 def. [in prosieguo: la «decisione C(95) 2325»].

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Hans Sommer GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «Sommer») e lo Hauptzollamt Bremen (in prosieguo: lo «Hauptzollamt»), in seguito alla decisione di quest'ultimo di inserire nel valore in dogana di partite di miele provenienti dall'ex-URSS i costi collegati alle analisi di quest'ultimo effettuate dall'importatore in Germania.

Contesto normativo

3 L'art. 3 del regolamento n. 1224/80 stabilisce:

«1. Il valore in dogana delle merci importate, determinato a norma del presente articolo, è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da

pagare per le merci allorché sono vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità conformemente all'art. 8 (...)

(...)

3. a) Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale effettuato o da effettuare da parte del compratore al venditore, o a beneficio di quest'ultimo, per le merci importate e comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire, come condizione della vendita delle merci importate, dal compratore al venditore o dal compratore a una terza persona per soddisfare un'obbligazione del venditore (...)

(...)».

4 L'art. 15, n. 1, del regolamento n. 1224/80 precisa:

«Il valore in dogana delle merci importate non include le spese di trasporto dopo l'importazione nel territorio doganale delle Comunità, a condizione che tali spese siano distinte dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate».

5 L'art. 5, n. 2, primo comma, del regolamento n. 1697/79 prevede:

«Le autorità competenti hanno la facoltà di non procedere al recupero dell'importo dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione qualora tali dazi non siano stati riscossi a causa di un errore delle autorità competenti medesime che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore, purché questi abbia, dal canto suo, agito in buona fede e osservato tutte le disposizioni previste, per la sua dichiarazione in dogana, dalla regolamentazione vigente».

6 Ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79:

«1. Si può procedere al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione in situazioni particolari, diverse da quelle previste nelle sezioni A e D, derivanti da circostanze che non implichino alcuna simulazione o negligenza manifesta da parte dell'interessato.

Le situazioni in cui è possibile applicare il primo comma, nonché le modalità delle procedure eseguite a tal fine, sono definite secondo la procedura prevista all'art. 25 (...)».

7 Le modalità procedurali che si applicano sono definite, a decorrere dal 1° gennaio 1994, dal regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) del Consiglio n. 2913/92, che istituisce il codice doganale comunitario (GU L 253, pag. 1). Ai sensi dell'art. 905 di tale regolamento, allorché l'autorità doganale di decisione, cui è stata presentata una domanda di rimborso o di sgravio, non è in grado di statuire, lo Stato membro di cui fa parte trasmette la pratica alla Commissione.

8 Ai sensi dell'art. 907 dello stesso regolamento, «(...) la Commissione adotta una decisione che stabilisce che la situazione particolare esaminata giustifica la concessione del rimborso o dello sgravio oppure non la giustifica».

9 Ai sensi dell'art. 908, nn. 1 e 2, del regolamento n. 2454/93, la decisione è notificata allo Stato membro interessato e l'autorità doganale statuisce sulla base di questa decisione.

Causa principale e questioni pregiudiziali

10 La Sommer ha acquistato dalla Kessler & Co. Agrarprodukten-Handelsgesellschaft mbH (in prosieguo: la «Kessler») miele non sdoganato in provenienza dall'ex-URSS.

11 Queste forniture, effettuate sulla base di contratti di vendita caf Amburgo, hanno costituito oggetto anche di conferme di vendita/clausole aggiuntive che prevedevano spese o «costi di esecuzione di attività» per un importo forfettario per tonnellata di miele. Questi costi, fatturati separatamente dalla Kessler, comprendevano le spese di carico, le spese di presa in consegna sino ad immissione in deposito, lo scarico del camion nel deposito, le spese «franco camion», le spese di campionamento e di analisi, nonché le spese di magazzinaggio.

12 Nelle sue dichiarazioni di valore in dogana, la Sommer ha solo dichiarato i prezzi convenuti con la Kessler nei contratti di vendita caf Amburgo.

13 Nel corso di un primo controllo le autorità doganali non hanno contestato questa prassi. In seguito ad un controllo successivo, lo Hauptzollamt ha ritenuto che le

spese forfettarie fatturate sulla base delle clausole aggiuntive dovessero essere considerate nel senso che costituivano un elemento del prezzo di vendita da inserire nel valore in dogana. Di conseguenza, con decisione rettificativa del 29 luglio 1992, ha chiesto alla Sommer un importo di DEM 96 352,77 a titolo di dazi doganali per le importazioni che essa aveva effettuato tra il 1989 e il 1991.

14 Su ricorso della Sommer, il Finanzgericht di Brema, con sentenza 12 aprile 1994, ha annullato tale decisione di rettifica in quanto, anche se i costi di esecuzione dell'attività rientravano nel valore in dogana della merce dichiarata, un recupero dei dazi doganali era escluso in conformità all'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79.

15 Dopo la pronuncia di questa sentenza, lo Hauptzollamt ha ritenuto di non essere in grado di ritirare le altre quattro decisioni di recupero del 29 aprile, 26 agosto e 9 settembre 1992 per un importo totale di DEM 33 948,72, contro le quali la Sommer aveva presentato reclami. Su domanda dallo Hauptzollamt, il Ministero federale delle Finanze, con lettera 27 marzo 1995, ha chiesto una decisione della Commissione sull'applicazione dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79.

16 Con la decisione C(95) 2325, indirizzata dalla Repubblica federale di Germania, la Commissione ha constatato che il rimborso dei dazi all'importazione non era giustificato.

17 Con decisione 20 febbraio 1996 lo Hauptzollamt ha respinto i reclami presentati dalla Sommer contro le quattro decisioni di recupero del 29 aprile, 26 agosto e 9 settembre 1992, nonché contro una quinta decisione della stessa natura in data 2 dicembre 1994.

18 La Sommer ha adito di nuovo il Finanzgericht di Brema che, ritenendo che la controversia sollevasse questioni di interpretazioni del diritto comunitario, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, ai sensi dell'art. 3, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, sul valore in dogana delle merci (GU L 134), come modificato dal regolamento (CEE) del Consiglio 8 dicembre 1980, n. 3193 (GU L 333, pag. 1), facciano parte del valore di transazione di miele importato negli anni 1989-1991 dall'URSS anche "spese" o "costi di esecuzione di attività" addebitati dalla ditta importatrice tedesca all'acquirente in base a patti separati, qualora la ditta importatrice, dopo l'importazione, per comprovare la qualità ai sensi del regolamento tedesco sul miele debba prelevare campioni e presentare i risultati di analisi chimiche.

2) In caso di soluzione in senso affermativo della questione sub 1):

Se la decisione della Commissione 28 settembre 1995, C(95) 2325, sia invalida.

3) In caso di soluzione in senso affermativo della questione sub 2):

Se l'amministrazione debba rinunciare ad un recupero ai sensi dell'art. 5, n. 2, del regolamento (CEE) n. 1697/79 qualora, a seguito di un controllo esterno in ordine a importazioni effettuate in un periodo precedente, la stessa amministrazione non abbia contestato dopo una verifica la mancata inclusione delle spese forfettarie nel valore in dogana in occasione di analoghe operazioni commerciali e non risulti che l'operatore commerciale potesse avere dubbi quanto all'esattezza dei risultati della verifica.

4) In caso di soluzione in senso negativo della questione sub 3).

Se circostanze particolari ai sensi dell'art. 13 del regolamento n. 1430/79 giustifichino lo sgravio dai dazi all'importazione in base alle circostanze esposte nella questione sub 3)».

Sulla prima questione

19 Con tale questione il giudice nazionale chiede, in sostanza, se le spese per le analisi destinate ad accertare la conformità delle merci importate alla normativa nazionale dello Stato membro d'importazione, che l'importatore fattura all'acquirente in aggiunta al prezzo della merce, debbano essere considerate parte integrante del «valore di transazione» di queste ultime ai sensi dell'art. 3, n. 1, del regolamento n. 1224/80.

20 La Sommer sostiene che tale questione richieda una soluzione negativa. Essa fa valere che tali costi corrispondono a prestazioni di servizio fornite nella Comunità da imprese che sono ivi stabilite e che riguardano merci già vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale comunitario. Occorrerebbe quindi applicare la giurisprudenza della Corte secondo cui, salve le rettifiche previste dall'art. 8 del regolamento n. 1224/80, la remunerazione dei servizi forniti all'acquirente in connessione con l'acquisto di merci importate non fa parte del valore in dogana delle merci (sentenza 4 giugno 1992, causa C-21/91, Wünsche, Racc. pag. I-3647, punto 16).

21 Il giudice nazionale e la Commissione rilevano che il venditore si era impegnato a fornire miele la cui qualità era precisata nel contratto di vendita con riferimento ad un'«analisi circostanziata effettuata dal venditore in conformità alla

normativa tedesca in materia». Le spese di analisi dovrebbero pertanto essere considerate relative a una «condizione della vendita delle merci importate» e, pertanto, rientrerebbero nel valore in dogana di queste ultime, in conformità all'art. 3, n. 3, lett. a), del regolamento n. 1224/80.

22 Al fine di risolvere la prima questione occorre ricordare che, nel sistema istituito dal regolamento n. 1224/80, la nozione di «valore di transazione», cioè, come regola generale, il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci, costituisce la base del calcolo del valore in dogana. Questo calcolo deve quindi prendere le mosse dalle condizioni in base alle quali è stata effettuata la singola compravendita (sentenza 4 febbraio 1986, causa 65/85, Van Houten, Racc. pag. 447, punto 13).

23 Ora, dalle constatazioni effettuate dal giudice nazionale risulta che la Kessler si era impegnata, nei contratti, a fornire alla Sommer miele rispondente ai requisiti di qualità definiti dalla normativa tedesca. Ne deriva che le analisi effettuate successivamente all'importazione per accertare la qualità del miele costituivano un'operazione necessaria affinché la fornitura della merce avesse luogo conformemente a quanto stipulato nel contratto.

24 Pertanto, le spese relative a queste analisi devono essere considerate nel senso che fanno parte dei «pagamenti eseguiti o da eseguire, come condizione della vendita delle merci importate, dal compratore al venditore (...) per soddisfare un'obbligazione del venditore» ai sensi dell'art. 3, n. 3, lett. a), del regolamento n. 1224/80 e, pertanto, nel senso che costituiscono parte integrante del valore in dogana.

25 Quest'interpretazione è compatibile con la disciplina comunitaria in materia di valutazione doganale la quale, come risulta dal sesto 'considerando' del regolamento n. 1224/80, mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi (sentenza 6 giugno 1990, causa C-11/89, Unifert, Racc. pag. I-2275, punto 35).

26 Infatti, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, un bene la cui qualità è certificata dal venditore presenta un valore economico superiore a quello di una merce non munita di un tale certificato. E' quindi giustificato tener conto, nel calcolo del valore in dogana, del costo da pagare per ottenere tale certificazione.

27 Occorre quindi risolvere la prima questione nel senso che le spese per le analisi destinate ad accertare la conformità delle merci importate alla normativa nazionale dello Stato membro di importazione, che l'importatore fattura all'acquirente in aggiunta al prezzo della merce, devono essere considerate nel senso che costituiscono parte integrante del «valore di transazione» di tale merce ai sensi dell'art. 3, n. 1, del regolamento n. 1224/80.

Sulla seconda e terza questione

28 Con la seconda questione il giudice nazionale chiede chiarimenti sulla decisione C(95) 2325, con la quale la Commissione ha constatato che un rimborso dei dazi all'importazione, in conformità alle disposizioni dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79, non era giustificato in una situazione quale quella della causa principale. Nel caso in cui tale decisione fosse invalida, esso chiede, con la terza questione, se, in una tale situazione, le autorità nazionali debbano rinunciare ad un recupero dei dazi all'importazione, in conformità alle disposizioni dell'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79.

29 Ne deriva che la seconda questione deve essere intesa nel senso che il giudice nazionale chiede in sostanza se la decisione C(95) 2325, con la quale la Commissione ha ritenuto che non occorresse applicare le disposizioni dell'art. 13,

n. 1, del regolamento n. 1430/79, si opponga a che vengono applicate, nelle stesse circostanze, le disposizioni dell'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79.

30 Occorre ricordare che la decisione C(95) 2325 è stata adottata su domanda della Repubblica federale di Germania, alla quale è stata notificata, secondo la procedura prevista agli artt. 905-908 del regolamento n. 2454/93. In questa decisione, in conformità all'art. 907, primo comma, di tale regolamento, la Commissione si è pronunciata solo sulla questione se la situazione specifica che era stata ad essa sottoposta giustificasse o meno la concessione del rimborso o dello sgravio dei dazi di cui trattasi della causa principale.

31 Ora, la Corte ha già dichiarato che, qualora la Commissione abbia adottato una decisione diretta ad uno Stato membro, nella quale si dichiara che lo sgravio dei dazi all'importazione, in conformità alle disposizioni del regolamento n. 1430/79, non è giustificato in un caso particolare e che essa non contiene alcun elemento, di diritto o di fatto, relativo alla base giuridica per procedere, in forza del regolamento n. 1697/79, al recupero dei dazi all'importazione di cui trattasi, un giudice nazionale può pronunciarsi su quest'ultima questione avvalendosi, eventualmente, del procedimento previsto dall'art. 177 del Trattato (sentenza 24 settembre 1998, causa C-413/96, Sportgoods, Racc. pag. I-5285, punto 43).

32 Alla luce di queste considerazioni, senza che sia necessario esaminare la validità della decisione C(95) 2325, occorre verificare se le condizioni alle quali l'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1430/79 subordina il mancato recupero dei dazi all'importazione da parte delle autorità nazionali siano soddisfatte in una situazione quale quella della causa principale.

33 Il giudice nazionale fa presente che giustamente la Sommer ha ritenuto, in seguito ad un precedente controllo, che le spese per analisi effettuate dall'importatore

non rientrassero nel valore in dogana della merce importata e che l'errore dell'amministrazione non potesse ragionevolmente essere scoperto dalla Sommer.

34 La Commissione sostiene invece che la Sommer non era in buona fede e che avrebbe dovuto scoprire l'errore.

35 A tal riguardo occorre ricordare che l'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79 subordina la non effettuazione del recupero da parte delle autorità nazionali a tre condizioni cumulative (v., in particolare, sentenza 26 novembre 1998, causa C-370/96, Covita, Racc. pag. I-7711, punto 24). Qualora tutte queste condizioni vengano soddisfatte, il debitore ha diritto a che non si proceda al recupero (v., in particolare, sentenza 1° aprile 1993, causa C-250/91, Hewlett Packard France, Racc. pag. I-1819, punto 12).

36 Anzitutto, occorre che i dazi non siano stati riscossi in seguito ad errore commesso dalle stesse autorità competenti (v., in particolare, sentenza Covita, soprammenzionata, punto 25). A tal riguardo, il giudice nazionale fa riferimento esplicitamente nella sua terza questione al fatto che, nel corso di un controllo in loco delle importazioni effettuate in un periodo precedente, le autorità non hanno contestato il mancato inserimento delle spese forfettarie nel valore in dogana per operazioni analoghe.

37 Inoltre, l'errore commesso dalle autorità competenti deve essere di natura tale da non poter ragionevolmente essere rilevato dal debitore del tributo in buona fede, nonostante la sua esperienza professionale e la diligenza di cui sarebbe tenuto a dar prova (v., in particolare, sentenza Covita, soprammenzionata, punto 26). Spetta al giudice nazionale valutare, alla luce di questi criteri, la rilevabilità o

meno dell'errore (v., in particolare, sentenza Hewlett Packard France, soprammenzionata, punto 22).

38 A tal riguardo dall'ordinanza di rinvio risulta che il giudice nazionale, al termine di un esame dei fatti e di una valutazione in diritto nell'ambito della quale ha preso in considerazione i tre criteri tratti dalla giurisprudenza della Corte, è pervenuto alla conclusione, riportata nella formulazione della terza questione, che «non risulta che l'operatore commerciale potesse avere dubbi quanto all'esattezza dei risultati della verifica».

39 Infine, il debitore del tributo deve avere rispettato tutte le prescrizioni della normativa in vigore relative alla sua dichiarazione in dogana (v., in particolare, sentenza Covita, soprammenzionata, punto 28), requisito per il quale è pacifico che è soddisfatto nella causa principale.

40 Occorre quindi risolvere la terza questione nel senso che le autorità doganali di uno Stato membro devono rinunciare ad un recupero dei dazi in applicazione dell'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79 allorché, nel corso di un controllo in loco delle importazioni effettuate in un periodo precedente, esse non hanno contestato il mancato inserimento delle spese forfettarie nel valore in dogana per operazioni analoghe e non risulta che l'operatore economico, che aveva osservato tutte le disposizioni previste dalla normativa vigente per quanto riguarda le dichiarazioni in dogana, abbia potuto avere dubbi sull'esattezza dei risultati di tale controllo.

Sulla quarta questione

41 Tenuto conto della soluzione della terza questione, non occorre risolvere la quarta questione.

Sulle spese

42 Le spese sostenute dalla Commissione, che ha presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo alla rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Finanzgericht di Brema con ordinanza 4 agosto 1998, dichiara:

1) **Le spese per le analisi destinate ad accertare la conformità delle merci importate alla normativa nazionale dello Stato membro di importazione, che l'importatore fattura all'acquirente in aggiunta al prezzo delle merci, devono essere considerate nel senso che costituiscono parte integrante del «valore di transazione» di tale merce ai sensi dell'art. 3, n. 1, del regolamento (CEE) del**

Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci come modificato dal regolamento (CEE) del Consiglio 8 dicembre 1980, n. 3193.

2) Le autorità doganali di uno Stato membro devono rinunciare ad un recupero dei dazi in applicazione dell'art. 5, n. 2, del 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 siano stati corrisposti dal debitore per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento, allorché, nel corso di un controllo in loco delle importazioni effettuate in un periodo precedente, esse non hanno contestato il mancato inserimento delle spese forfettarie nel valore in dogana per operazioni analoghe e non risulta che l'operatore economico, che aveva osservato tutte le disposizioni previste dalla normativa vigente per quanto riguarda le dichiarazioni in dogana, abbia potuto avere dubbi sull'esattezza dei risultati di tale controllo.

Edward Jann Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 19 ottobre 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

A. La Pergola