CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate il 12 marzo 2002 [1]

1. Contrariamente a quanto alcuni possono pensare, l'errore nella dichiarazione di valore in dogana commesso dall'importatore, o chi si presenta come tale, non ha sempre l'effetto di comportare una diminuzione dei dazi da percepire.

2. Esistono, infatti, casi in cui l'importatore dichiara un valore in dogana superiore a quello che avrebbe dovuto dichiarare in applicazione della normativa comunitaria pertinente e tali casi non corrispondono sistematicamente alla fattispecie sulla quale la Corte si è pronunciata, ad esempio, nella sentenza 15 dicembre 1987 [2],in cui il maggior dazio doganale a debito viene deliberatamente assunto per evitare noie ben piu serie, quale l'applicazione di dazi antidumping.

3. Succede, semplicemente, e forse più spesso di quanto si immagini, che un importatore commetta, involontariamente, un errore a proprio sfavore. A tale realtà, corrisponde, del resto la possibilità di ottenere il rimborso dei dazi all'importazione indebitamente pagati, prevista in un primo tempo dal regolamento (CEE) del Consiglio 2 luglio 1979, n. 1430, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione [3], e disciplinata ora dagli artt. 235 e segg. del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario [4] (in prosieguo: il «codice doganale»).

Contesto di fatto e questioni pregiudiziali

4. La società Overland Footwear Ltd, già Overland Shoes Ltd (in prosieguo: la «Overland»), ha commesso proprio un errore di questo tipo. Tale società con sede nel Regno Unito acquista prodotti fabbricati al di fuori dell'Unione europea, importandoli e distribuendoli all'interno dell'Unione. Per i suoi acquisti in Estremo Oriente essa si serve di un agente d'acquisto, la Wolverine Far East (in prosieguo: la «Wolverine»), che retribuisce con il riconoscimento di una commissione d'acquisto corrispondente ad una percentuale fissa del

1 — Lingua originale: il francese.
2 — Causa 328/85, Deutsche Babcock (Racc. pag. 5119).
3 — GU L 175, pag. 1.
4 — GU L 302, pag. 1.

prezzo di vendita delle merci, che la Overland paga al produttore delle medesime, il quale la trasferisce alla Wolverine a nome della Overland, provvedendo in tal modo al pagamento in qualità di mandatario.

5. Sulla fattura indirizzata dal fabbricante alla Overland figura un unico importo, costituito dalla somma del prezzo di vendita e della commissione d'acquisto da versare alla Wolverine, cosicché quest'ultima non viene, quindi, né menzionata né identificata distintamente.

6. Anteriormente al 1° gennaio 1998, vale a dire prima che la Overland si facesse consigliare da uno specialista in materia doganale, gli spedizionieri incaricati dalla Overland a procedere allo sdoganamento delle merci importate indicavano nelle dichiarazioni prodotte alle autorità doganali del Regno Unito, i Commissioners, all'atto dell'immissione in libera pratica delle merci, come valore in dogana l'importo che figurava sulla fattura del venditore, unico documento in loro possesso, senza fare alcun riferimento all'esistenza di una commissione d'acquisto inclusa in tale fattura. La Overland pagava, di conseguenza, dazi doganali non solo nella misura prevista dalla normativa comunitaria, vale a dire sulle merci importate, bensì anche sulla commissione d'acquisto.

7. Successivamente al 1° gennaio 1998 la Overland, per quanto le fatture indirizzate non siano sostanzialmente cambiate, dichiara quale valore in dogana unicamente l'importo pagato al produttore, atteso che i Commissioners, debitamente informati in merito, avevano riconosciuto sia l'esistenza di una commissione d'acquisto ai sensi della normativa comunitaria sia il relativo importo calcolato in percentuale del prezzo di vendita del fabbricante.

8. Quanto alle importazioni effettuate prima di tale data, la Overland, fondandosi sull'art. 236 del codice doganale, presentava ai Commissioners richiesta di rimborso, facendo valere che una quota parte del valore indicato su ciascuna dichiarazione di valore in dogana si riferiva alla commissione d'acquisto dovuta alla Wolverine e che, di conseguenza, essa aveva pagato dei dazi che, in parte, non erano dovuti in base alla normativa pertinente.

9. Inizialmente, parte di tali domande veniva accolta con conseguente rimborso, ma successivamente i Commissioners modificavano il proprio orientamento, ritenendo legittima l'applicazione dei dazi sull'intero importo, ingiungendo, quindi, alla Overland, ai sensi dell'art. 242 del codice doganale, la restituzione degli importi precedentemente rimborsati.

10. Avverso tali decisioni di ripetizione, la Overland proponeva ricorso dinanzi al VAT and Duties Tribunal London (Regno Unito) (Commissione tributaria competente in materia di dazi e di IVA).

11. Il detto giudice, rilevato che l'esito del ricorso dipendeva dall'interpretazione da dare ad alcune disposizioni di diritto comunitario, nella specie alcuni articoli del codice doganale, decideva di adire in via pregiudiziale la Corte sottoponendole le seguenti questioni:

«Alla luce del regolamento (CEE) del Consiglio 2913/92 (cosiddetto codice doganale comunitario), in particolare degli artt. 29, 32 e 33 del medesimo, nonché della giurisprudenza della Corte di giustizia, nell'ipotesi in cui, all'atto delle operazioni di sdoganamento un importatore dichiari inavvertitamente come prezzo pagato o da pagare per le merci un importo comprensivo di commissioni d'acquisto, e ometta inavvertitamente di indicare separatamente tali commissioni d'acquisto nella dichiarazione d'importazione distinguendole dal prezzo effettivamente pagato o da pagare, e tuttavia, dopo che le merci siano state svincolate e immesse in libera pratica, dimostri alle autorità doganali, riuscendo a persuadere queste ultime, che il prezzo pagato o da pagare per le merci dichiarato includeva, in buona fede, commissioni d'acquisto che avrebbero regolarmente potuto essere detratte al momento dell'importazione, e inoltri richiesta di rimborso del dazio pagato su tali commissioni d'acquisto entro tre anni dalla data di notificazione dell'importo dei dazi doganali:

1) se la commissione d'acquisto effettivamente prevista sia assoggettabile a dazio, in quanto parte del prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci ai sensi dell'art. 29 del codice doganale.

2) In caso di soluzione negativa della prima questione, se la commissione d'acquisto effettivamente prevista sia detraibile dal valore di transazione dichiarato, tenuto conto di quanto disposto dagli artt. 32, n. 3, e 33 del codice doganale.

3) Se, in simili circostanze, le autorità doganali siano tenute, in forza del codice doganale, in particolare dell'art. 78, n. 3, del medesimo, ad accettare la rettifica del prezzo pagato o da pagare per le merci importate e quindi la riduzione del relativo valore in dogana.

4) Se, pertanto, l'importatore abbia diritto, in forza del codice doganale, in particolare dell'art. 236 del medesimo, ad ottenere un rimborso del dazio pagato sulla commissione d'acquisto».

Contesto normativo

12. Prima di esporre i criteri in base ai quali intendo affrontare tali questioni, desidero richiamare il contenuto delle disposizioni del codice doganale pertinenti secondo il giudice nazionale.

13. L'art. 29 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 artt. 32 e 33, sempre che (...)

(...)

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 obbligo del venditore. Il pagamento non deve necessariamente essere fatto in denaro. Esso può essere fatto, per via diretta o indiretta, anche mediante lettere di credito e titoli negoziabili».

14. L'art. 32 cosi prevede:

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

a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci:

i) commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni d'acquisto;

(...)

3. Per la determinazione del valore in dogana, nessun elemento è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare, fatti salvi quelli previsti dal presente articolo.

4. Ai fini del presente capitolo, per "commissioni d'acquisto" si intendono le somme versate da un importatore al suo agente per

il servizio da questi fornito nel rappresentarlo al momento dell'acquisto delle merci da valutare».

15. L'art. 33 così recita:

«Sempre che essi siano distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore in dogana non comprende i seguenti elementi:

(...)

e) le commissioni d'acquisto;

(...)».

16. A termini dell'art. 78:

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

(...)

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

(...)».

17. L'art. 236, infine, cosi recita:

«1. Si procede al rimborso dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione quando si constati che al momento del pagamento il loro importo non era legalmente dovuto o che l'importo è stato contabilizzato contrariamente all'articolo 220, paragrafo 2.

Si procede allo sgravio dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione quando si constati che al momento della contabilizzazione il loro importo non era legalmente dovuto o che l'importo è stato contabilizzato contrariamente all'articolo 220, paragrafo 2.

Non vengono accordati né rimborso né sgravio qualora i fatti che hanno dato luogo al pagamento o alla contabilizzazione di un importo che non era legalmente dovuto risultano da una frode dell'interessato.

2. Il rimborso o lo sgravio dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione viene concesso, su richiesta presentata all'ufficio doganale interessato, entro tre anni dalla data della notifica al debitore dei dazi stessi.

Questo termine viene prorogato quando l'interessato fornisce la prova che gli è stato impossibile presentare la domanda nel termine stabilito per caso fortuito o di forza maggiore. L'autorità doganale procede d'ufficio al rimborso o allo sgravio dei dazi di cui sopra quando constati, durante detto termine, l'esistenza di una delle situazioni descritte nel paragrafo 1, primo e secondo comma».

Le prime due questioni

18. Con la prima questione pregiudiziale il giudice nazionale chiede alla Corte se la commissione d'acquisto effettiva sia imponibile in quanto parte del prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci in forza dell'art. 29 del codice doganale.

19. In altri termini, si chiede se una commissione di tal genere rientri nel valore di transazione che l'art. 29 del detto codice adotta come valore in dogana.

20. La risposta a tale questione non può che essere negativa. Una tale commissione, che è dovuta non al venditore ma ad un terzo, il commissionario, a titolo di corrispettivo per i servizi prestati, non costituisce evidentemente parte del «prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci» vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità né del «pagamento totale effettuato o da effettuare da parte del compratore al venditore» (art. 29, n. 3).

21. È sicuramente per la stessa ragione che l'art. 32, n. 1, lett. a), sub i), prevede che tale commissione non debba essere sommata al prezzo effettivamente pagato ai fini della determinazione del valore in dogana.

22. Infine, l'art. 33, lett. e), indica espressamente le commissioni d'acquisto tra gli elementi non comprese nel valore in dogana.

23. Ma, ed è da qui che le parti nella causa principale sono in contrasto, l'art. 33 richiede, affinché una commissione d'ac-

quisto non sia inclusa nel valore in dogana, che tale commissione venga «distinta» dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate.

24. Occorre chiedersi quale sia la portata di tale requisito. Se renda imponibile quello che, di per sé, non lo è? Questo mi sembra essere l'oggetto della seconda questione posta alla Corte.

25. Secondo la Overland, tale requisito deve essere inteso con riferimento alla realtà delle operazioni commerciali realizzate dall'importatore. Occorre ed è sufficiente, a suo parere, che l'importatore abbia effettivamente versato un corrispettivo ad un terzo che agisce come commissionario per l'acquisto, cosa che, nel suo caso, non è oggetto di alcuna contestazione.

26. Né il fatto che l'importo di tale commissione le sia stato in effetti fatturato dal venditore né il fatto che la dichiarazione di valore in dogana consegnata ai Commissioners non ne abbia fatto alcuna menzione può cambiare nulla alla realtà incontrovertibile, vale a dire che il venditore ha effettivamente corrisposto tale commissione alla Wolverine, il che esclude che essa possa essere considerata quale elemento del valore imponibile.

27. Il governo del Regno Unito oppone a tale interpretazione che, se effettivamente la commissione d'acquisto non potesse mai rientrare nell'ambito di applicazione della nozione di valore in dogana di cui all'art. 29 del codice doganale, la menzione dell'art. 33 del detto codice, secondo la quale, perché l'esclusione sia operante, la commissione d'acquisto dev'essere distinta, sarebbe completamente inutile. Conseguentemente, per «distinta» occorrerebbe, in effetti, intendere «distinta» e «distinguibile».

28. Da parte mia, io non contesto affatto che l'importatore abbia il dovere, all'atto della presentazione della dichiarazione di valore in dogana, di far apparire esplicitamente tanto l'esistenza quanto l'importo di una eventuale commissione d'acquisto, a suo carico, oltre a fornire, su richiesta delle autorità doganali, gli elementi da cui ne risulti l'effettività.

29. Qualora non disponga, al momento di tale dichiarazione, di tutti gli elementi necessari, ha sempre la possibilità, come giustamente ricorda la Commissione, di avvalersi dell'art. 254 del regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni di applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario [5], che consente di presentare una dichiarazione incompleta (art. 254 e segg.).

30. Ove non prenda tale precauzione, vale a dire qualora fornisca una dichiarazione

5 — GU L 253, pag. 1.

che, includendo nel valore in dogana dichiarato una commissione d'acquisto, non menzioni in alcun modo l'esistenza di una tale commissione, non si vede come i servizi doganali dovrebbero supporne l'esistenza, poiché, se è lecito attendersi perspicacia da parte del personale doganale, non si può tuttavia esigere che esso possieda il dono della divinazione. Quindi, si applicherà semplicemente all'importatore l'art. 71 del codice doganale a termini del quale:

«1. I risultati della verifica della dichiarazione servono di base per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale al quale le merci sono vincolate.

2. Quando non si proceda alla verifica della dichiarazione l'applicazione delle disposizioni di cui al paragrafo 1 viene effettuata in base alle indicazioni figuranti nella dichiarazione».

31. Tale impostazione è seguita anche dal comitato del codice doganale (sezione valore in dogana) che, nel suo commentario n. 5 vertente sul significato del termine «distinto» ai fini delle disposizioni sulla valutazione delle merci a fini doganali, dà per acquisito che i diversi elementi — tra cui le commissioni d'acquisto — che l'art. 33 del codice doganale esclude dal valore in dogana, devono essere indicati nella casella appropriata del formulario di dichiarazione in dogana ed esamina solo la questione del dies a quo a decorrere dal quale tali elementi sono realmente — e non artificialmente o fittiziamente — distinti dal prezzo da pagare per le merci vendute ai fini dell'esportazione nel territorio doganale comunitario.

32. Aggiungo infine che, a mio avviso, la sentenza 25 luglio 1991, Hepp [6], nella quale ho presentato le relative conclusioni, non costituisce un precedente utile ai fini della soluzione del problema qui sottoposto alla Corte. In tale sentenza, vertente anch'essa sull'inclusione nel valore in dogana di una commissione d'acquisto, la Corte ha certamente affermato, come sottolinea la Overland, che «il modo in cui l'importatore espleta in concreto le formalità amministrative relative alla dichiarazione doganale non è tale da modificare la sostanza della situazione giuridica» (punto 19) ed ha interpretato la normativa comunitaria nel senso che questa non autorizza l'amministrazione doganale ad aggiungere al prezzo pagato per le merci importate la commissione d'acquisto sorta per effetto dell'operazione realizzata dall'importatore comunitario.

33. Ma, nella causa Hepp, citata, si era in presenza di un importatore che, per rifornirsi in Estremo Oriente ricorreva, al pari della Overland, ad un commissionario per l'acquisto e che, al pari della Overland, compilava erroneamente i formulari doganali, ma che, contrariamente alla Overland, non dichiarava un valore in dogana com-

6 — Causa C-299/90 (Racc. pag. I-4301).

prensivo della commissione d'acquisto a suo carico. Il suo sbaglio stava nel dichiarare come venditore il commissionario per l'acquisto, il quale acquistava le merci presso produttori in nome proprio, ma per conto della Hepp, prima di rivenderle a quest'ultima procedendo ad una doppia fatturazione: fatturazione per la vendita delle merci e fatturazione per il proprio intervento a titolo di commissionario all'acquisto.

34. Poste di fronte ad una dichiarazione di valore in dogana contenente solo la fatturazione stabilita per la vendita delle merci, ma al corrente di pagamenti effettuati dall'importatore a titolo di commissioni d'acquisto al soggetto indicato come venditore dell'imputatore medesimo, le autorità doganali avevano ritenuto che l'importo di tali commissioni dovesse essere reintegrato nel valore in dogana, sulla base del rilievo che una commissione d'acquisto, per poter esserne esclusa, deve essere pagata ad un terzo.

35. In altre parole, secondo le autorità doganali, ci si trovava in presenza di una diminuzione del valore in dogana, che giustificava un accertamento che teneva conto del valore in dogana reale, quale doveva essere fissato secondo le norme comunitarie.

36. Quello che la Corte ha affermato è che, in realtà, il commissionario per l'acquisto, in considerazione del ruolo preciso, privo di qualsiasi rischio finanziario, che svolgeva tra il produttore e l'importatore, non doveva essere considerato, nonostante quanto indicato nella dichiarazione in dogana, quale venditore e che, pertanto, si era in presenza di un'unica operazione, vale a dire quella intercorsa tra il produttore e l'importatore, in base alla quale doveva essere stabilito il valore in dogana.

37. Ciò premesso, la Corte ha affermato che «il prezzo risultante dalla transazione avvenuta fra il produttore o fornitore e l'importatore costituisce il valore in dogana ai sensi dell'art. 3, n. 1, del regolamento base e che la commissione d'acquisto non va inclusa in detto valore, anche qualora l'importatore abbia qualificato come venditore il commissionario ed abbia dichiarato il prezzo delle merci fatturato da quest'ultimo» (punto 20).

38. A differenza della Overland, la Hepp non aveva indicato un valore in dogana superiore a quello che avrebbe dovuto dichiarare, ma aveva dichiarato il valore in dogana quale doveva essere fissato ai sensi della normativa comunitaria.

39. Il suo errore era unicamente consistito nel fornire, quanto all'identità del venditore, un'indicazione che poteva indurre a ritenere che tale valore in dogana non fosse corretto, tenuto conto del versamento, in aggiunta al pagamento del prezzo delle merci, di una commissione d'acquisto.

40. Dalla sentenza della Corte si possono trarre solo due insegnamenti, vale a dire, da un lato, che la circostanza che il commissionario per l'acquisto intervenga in nome proprio non lo rende automaticamente venditore della merce importata, e, dall'altro, che un importatore che abbia dichiarato un valore in dogana corretto può far valere la realtà economica per opporsi ad una rettifica in aumento del valore in dogana così dichiarato, rettifica che i servizi doganali intendano operare in base ad un'indicazione inesatta della dichiarazione in dogana, da cui possa dubitarsi dell'esistenza di una commissione d'acquisto versata ad un terzo, nel senso inteso dalla normativa comunitaria.

41. Nulla, invece, può dedursi da tale sentenza quanto alla possibilità per un importatore di far valere, una volta accordato lo svincolo delle merci, un errore che l'avrebbe indotto a dichiarare un valore in dogana superiore a quello che egli era tenuto a dichiarare.

42. Dall'assenza di obbligo per l'importatore che abbia pagato una commissione d'acquisto di includere la stessa nel valore in dogana, non risulta, in effetti, l'obbligo per l'amministrazione doganale di detrarre dal valore in dogana dichiarato una commissione d'acquisto non indicata nella dichiarazione di valore in dogana.

43. Se la menzionata sentenza Hepp non può, quindi, essere d'aiuto, si deve ritenere che la sentenza 18 aprile 1991, Brown Boveri [7], ci si chiede se sia invece pertinente, nel senso che confermerebbe interamente la tesi sostenuta dal governo del Regno Unito e dalla Commissione, come da questi sostenuto.

44. A prima vista, sembra proprio così. Infatti, in tale sentenza, la Corte ha statuito che «[n]e consegue, come la Corte ha precisato nella sentenza 6 giugno 1990, Unifert (causa C-11/89, Racc. pag. I-2275), che l'importatore il quale, al momento della dichiarazione del valore in dogana, abbia omesso di distinguere le spese di montaggio dal pezzo effettivamente pagato o da pagare non può modificare la sua dichiarazione né, quindi, le indicazioni relative al valore in dogana, dopo che l'ufficio doganale ha autorizzato l'immissione delle merci in libera pratica, cioè dopo il momento da prendere in considerazione per la determinazione del valore in dogana» (punto 29).

45. Osservo, incidentalmente, che tale riferimento alla sentenza Unifert non può non sollevare qualche interrogativo. Mentre nella menzionata causa Brown Boveri, al pari della controversia in esame, la questione verteva sulla conseguenza da trarre dal fatto che dalla dichiarazione di valore in dogana non risultasse in maniera distinta un elemento che la normativa doganale esclude dall'imponibile ai fini del valore in dogana, sempreché distintamente indicato,

7 — Causa C-79/89 (Racc. pag. I-1853).

la causa Unifert verteva, come fa giustamente notare la Overland, su una questione diversa: se l'importatore che, nell'ipotesi in cui la normativa comunitaria gli consentisse di assumere come valore in dogana vari prezzi, corrispondenti a transazioni diverse effettuate prima del compimento delle formalità di sdoganamento, abbia assunto e dichiarato tra tali prezzi quello a lui meno favorevole, possa successivamente assumerne un altro, maggiormente rispondente ai suoi interessi.

46. Il fatto che a tale questione la Corte abbia risposto che «qualora, in caso di vendite consecutive di una merce, più prezzi effettivamente pagati o da pagare soddisfino le condizioni stabilite dall'art. 3, n. 1, del regolamento n. 1224/80, l'importatore può scegliere uno di detti prezzi per la determinazione del valore di transazione. Se si è riferito ad uno di detti prezzi nella dichiarazione del valore in dogana, l'importatore non può modificare tale dichiarazione dopo lo svincolo delle merci per la libera pratica, conformemente all'art. 8, n. 1, della direttiva del Consiglio 79/695/CEE» (punto 21) non implica ancora, almeno a mio modo di vedere, che, quando un importatore includa nel valore in dogana un elemento che, secondo la normativa comunitaria, non vi debba figurare, non possa successivamente far valere il proprio errore.

47. Una cosa è, infatti, compiere una scelta sbagliata quando si dispone di numerose opzioni, altro è, in mancanza di qualsiasi opzione, commettere un errore nella dichiarazione di valore in dogana. A meno, certo, di considerare, come suggerito dal governo del Regno Unito e dalla Commissione, che un errore nella redazione della dichiarazione di valore in dogana non si distingua in alcun modo dall'errore consistente nello scegliere, tra numerose opzioni, quella che, ove si fosse agito per tutelare al meglio i propri interessi, sarebbe stato meglio scartare.

48. Seguendo un simile ragionamento non vi sarebbe più spazio per l'errore, poiché qualsiasi errore potrebbe essere ricondotto all'esercizio inopportuno di una possibilità di scelta tra la presentazione di una dichiarazione di valore in dogana che rispetti rigorosamente le regole di valutazione di tale valore e la presentazione di una dichiarazione che se ne discosti.

49. Io non ritengo che la Corte possa sposare un tale sofisma, poiché essa stessa, nella sentenza Deutsche Babcock, citata supra, ha ritenuto che la normativa doganale comunitaria, nella specie il regolamento n. 1430/79, lasciava spazio all'errore, commesso in buona fede, e alla correzione delle sue conseguenze sfavorevoli per l'importatore.

50. Mi limiterò, quindi, a trarre come insegnamento dalla sentenza Brown Boveri che l'art. 8 della direttiva del Consiglio

24 luglio 1979, 79/695/CEE, relativa all'armonizzazione delle procedure di immissione in libera pratica delle merci [8], non autorizzava l'importatore che avesse omesso di far risultare in modo chiaro nella propria dichiarazione di valore in dogana un elemento in realtà escluso dall'imponibile ai fini di tale valore, per quanto distintamente indicato, a rettificare la detta dichiarazione successivamente alla concessione dello svincolo delle merci da parte delle autorità doganali.

51. Mi sembra che tale soluzione non possa essere rimessa in discussione per il solo fatto che tale direttiva non è più in vigore. Le disposizioni del suo art. 8 sono infatti riprese all'art. 65 del codice doganale. Quest'ultimo dispone quanto segue:

«Il dichiarante è autorizzato, su sua richiesta, a rettificare una o più indicazioni della dichiarazione dopo l'accettazione di quest'ultima da parte dell'autorità doganale. La rettifica non può avere l'effetto di far diventare oggetto della dichiarazione merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale. Tuttavia, nessuna rettifica può più essere autorizzata se la richiesta è fatta dopo che l'autorità doganale:

a) ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci, oppure

b) ha constatato l'inesattezza delle indicazioni date, oppure

c) ha autorizzato lo svincolo delle merci».

52. L'ammissione di eventuali rettifiche conferma che il legislatore comunitario ha ammesso che gli importatori possano commettere errori e porvi rimedio. La limitazione nel tempo dell'esercizio della facoltà di rettifica mi sembrerebbe perfettamente fondata.

53. Si deve, evidentemente, evitare che l'importatore che abbia rilasciato una dichiarazione inesatta possa sottrarsi, nel momento in cui tale inesattezza — presumibilmente non sempre innocente — sia stata scoperta dall'amministrazione o sia sul punto di esserlo, alle conseguenze di quello che potrebbe rivelarsi una frode accertata, rettificando in extremis la propria dichiarazione.

54. Si comprende così perfettamente che, una volta accordato lo svincolo, vale a dire una volta che le merci siano fuori della portata del controllo materiale degli agenti doganali, la rettifica appaia eccessivamente esposta a rischi di frode per poter essere ancora autorizzata, laddove un'impostazione meno severa, nel caso di rettifiche

8 — GU L 205, pag. 19,

relative ad elementi non connesse alla consistenza fisica delle merci, avrebbe forse potuto essere ipotizzata, a condizione di essere rigorosamente inquadrata. Ciò non è, tuttavia, avvenuto.

55. Occorre quindi chiedersi se, come suggerito dal governo del Regno Unito e dalla Commissione, debba essere opposto alla Overland il brocardo dura lex sed lex.

Sulla terza questione

56. Non vedo come si sarebbe potuto sfuggire a tale conclusione se il codice doganale non avesse contenuto l'art. 78 che prevede, lo ricordo, al suo n. 1, quanto segue:

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

57. Tale disposizione non trovava equivalenti nella normativa comunitaria precedente al codice doganale. Ciò è stato confermato in udienza dalla Commissione. Si può quindi supporre che essa sia stata introdotta perché era stata constatata una lacuna nel «sistema» precedente, nel senso che il legislatore comunitario si è reso conto che era necessario predisporre la possibilità di una correzione delle dichiarazioni in dogana anche dopo lo svincolo delle merci.

58. L'art. 78 può sembrare, a prima vista, in contraddizione con il precedente art. 65, in quanto autorizza la revisione di quanto non può più, secondo il detto articolo, essere rettificato. Ma tale contraddizione è solo apparente.

59. Infatti, il regime della revisione è diverso da quello della rettificazione. Mentre quest'ultima appare un atto unilaterale, operato dall'importatore, la revisione viene operata dalle stesse autorità doganali.

60. Certo, tanto all'art. 65 quanto all'art. 78, si fa riferimento alla richiesta del dichiarante, ma io non ritengo che chiedere all'amministrazione di fare qualcosa presenti lo stesso grado di fattibilità che chiedere di essere autorizzato a fare qualcosa da sé.

61. Al contrario, mentre mi sembra che l'amministrazione non possa negare l'autorizzazione a procedere ad una rettifica, essa

non è certamente tenuta a dare seguito ad una richiesta di revisione che le venga presentata. La rettifica non è diversa dalla sostituzione di una dichiarazione unilaterale con un'altra, prima che l'amministrazione abbia operato un qualsivoglia controllo sull'esattezza della dichiarazione iniziale, ed io non vedo a che titolo l'amministrazione doganale la potrebbe negare in quanto infondata.

62. La revisione viene invece operata dall'amministrazione, sia d'ufficio sia su richiesta dell'importatore, ma unicamente là dove appaia giustificata. Tale requisito imperativo consente che questa sia operata successivamente alla concessione dello svincolo delle merci.

63. A mio parere, l'esercizio da parte dell'amministrazione di tale potere di revisione non può, del resto, essere sottratto al sindacato giurisdizionale e l'importatore che abbia presentato una richiesta motivata di revisione può, a seguito di diniego, contestare la fondatezza del diniego stesso dinanzi al giudice. Non mi sembra concepibile, nonostante la formulazione dell'art. 78, n. 1, che utilizza il termine «può», che l'autorità doganale possa disporre di assoluta discrezionalità in materia.

64. Una decisione di diniego può essere giustificata solo se l'amministrazione doganale sia in grado di dimostrare l'inammissibilità dei motivi addotti dall'importatore a sostegno della propria richiesta di revisione, come, evidentemente, nel caso di un presunto errore che non si riveli tale, ad esempio, in quanto la dichiarazione di un valore in dogana superiore a quello che avrebbe dovuto essere dichiarato trovi la sua spiegazione nella volontà dell'importatore di evitare l'applicazione di disposizioni previste dalla normativa comunitaria in caso di importazione a basso prezzo. Una siffatta ipotesi potrebbe ricorrere anche ove risultasse che l'errore commesso trovi origine in una negligenza inescusabile, in quanto, a mio avviso, si deve tener fermo, in via di principio, che l'importatore ha un obbligo di cooperazione leale con i servizi doganali e non può comportarsi nei loro confronti con completa disinvoltura.

65. Non è affatto necessario individuare in questa sede tutte le ipotesi nelle quali un diniego di revisione possa risultare giustificato. Basterà esaminare se la Overland potesse vantare il diritto ad ottenere una revisione, ammesso che la sua richiesta di rimborso, presentata sulla base dell'art. 236 del codice doganale, dovesse essere interpretata nel senso che, nelle circostanze del caso di specie, implicasse necessariamente una richiesta di revisione della dichiarazione di valore in dogana.

66. A mio avviso, non vi sono dubbi in proposito. Infatti, come osserva il giudice nazionale, sembrerebbe che i Commissioners abbiano riconosciuto che si trattasse di un vero errore, commesso in buona fede, e scusabile, tanto che, in un primo momento,

essi avevano accordato il rimborso dell'indebito. Il loro repentino cambiamento potrebbe spiegarsi con una delle tre seguenti ragioni. O essi hanno ritenuto che, presentata ai sensi dell'art. 236 del codice doganale, la richiesta di rimborso non possa ricevere un seguito favorevole in assenza di preventiva revisione della dichiarazione del valore in dogana, che — come sembra — non era stata espressamente formulata nella fattispecie, ed esamineremo in prosieguo il valore di tale spiegazione. Oppure hanno ritenuto, erroneamente, che l'art. 65 escluda qualsiasi revisione della detta dichiarazione successivamente alla concessione dello svincolo delle merci, omettendo di esaminare se non incombesse loro, nella fattispecie, applicare l'art. 78. O, infine, essi hanno effettivamente preso in considerazione l'art. 78, ma hanno ritenuto che tale disposizione conceda loro assoluta discrezionalità di cui, nella fattispecie, non hanno ritenuto di dover fare uso.

67. In ogni caso, e la sentenza Hepp, citata supra [9], ce lo ricorda, lo scopo della normativa comunitaria sul valore in dogana consiste nel creare un sistema equo, uniforme e neutro di valutazione in dogana che esclude l'utilizzo di valori in dogana arbitrari o fittizi. Io ritengo, quindi, che l'autorità nazionale competente, una volta in possesso delle spiegazioni e giustificazioni prodotte da un importatore e qualora giunga alla conclusione di essere in presenza di un errore commesso in buona fede, ha l'obbligo di procedere alla revisione del valore in dogana.

9 — V. punto 12.

68. Una volta operata tale revisione, le incombe l'applicazione dell'art. 78, n. 3, del codice doganale ai sensi del quale, lo ricordo, «[q]uando dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, nel rispetto delle norme in vigore e tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone, adotta i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione».

69. Dall'applicazione di tale disposizione deve, quindi, derivare il rimborso dell'indebito.

Sulla quarta questione

70. Resta tuttavia il fatto che, nella specie, secondo le informazioni fornite dal giudice nazionale, la Overland avrebbe invocato unicamente l'art. 236 del codice doganale, vale a dire avrebbe fatto direttamente domanda di rimborso, senza presentarne richiesta a norma dell'art. 78 del codice medesimo.

71. Come già osservato, i Commissioners avrebbero potuto esaminare tale richiesta nell'ambito tracciato dall'art. 78, poiché l'applicazione del detto articolo avrebbe

portato al risultato concreto sperato dalla Overland, vale a dire il rimborso. Apparentemente non l'hanno fatto e sono rimasti nell'ambito dell'art. 236.

72. Si deve quindi esaminare se, in tal caso, la decisione di esigere la restituzione, ai sensi dell'art. 242 del codice doganale, di quanto precedentemente rimborsato possa risultare avvalorata da un'interpretazione corretta del diritto comunitario. A mio avviso, dal momento che la menzionata sentenza Deutsche Babcock considera esplicitamente l'errore commesso dall'importatore quale motivo di rimborso ai sensi del regolamento n. 1430/79 e che è pacifico che la Overland non ha fatto un uso inopportuno di una facoltà di scelta, bensì ha realmente commesso un errore, senza che possa esserle contestata la frode, si devono ritenere soddisfatte le condizioni poste dall'art. 236, n. 1, nel senso che è stato pagato un importo che non era legalmente dovuto.

73. Del resto, è pacifico che la richiesta di rimborso è stata depositata nel termine di tre anni fissato all'art. 236, n. 2, del codice doganale. Non può opporsi alla Overland il fatto che tale errore sia stato fatto valere direttamente al fine di ottenere il beneficio dell'art. 236, senza che fosse stato prima dedotto per ottenere una decisione di revisione della dichiarazione di valore in dogana a norma dell'art. 78, poiché, diversamente ragionando, si introdurrebbe nell'art. 236 un ulteriore requisito ivi non contenuto.

74. Restano, tuttavia, da esaminare due obiezioni che potrebbero essere sollevate nei confronti della tesi sopra esposta.

75. La prima potrebbe essere tratta dalla formulazione stessa dell'art. 236 che dispone, al suo n. 1, che «si procede al rimborso dei dazi all'importazione (...) quando si constati che *al momento del pagamento* [10] il loro importo non era *legalmente dovuto*» [11]. Da tale passo si potrebbe essere indotti a dedurre, come fa il governo del Regno Unito, che l'importo sommato ai dazi doganali (che risulta dall'inclusione della commissione d'acquisto nel valore in dogana), che non era certo legalmente dovuto secondo la logica del sistema, debba nondimeno essere ritenuto legalmente dovuto *al momento del pagamento* [12], poiché la commissione d'acquisto non era stata, a quel momento, distinta dal prezzo della merce.

76. Ci si chiede, in altre parole, se un errore commesso in un momento essenziale della procedura possa condannare un operatore economico a subire una tassazione non giustificata. Ci si chiede, inoltre, se il diritto ad escludere la commissione d'acquisto dalla tassazione non esista in termini assoluti, ma dipenda interamente da una precauzione pratica da prendere.

10 — Il corsivo è mio.
11 — Il corsivo è mio.
12 — Il corsivo è mio.

77. A sostegno di tale tesi si può far valere il principio che nessuno può ignorare la legge e che un operatore economico professionista deve operare la massima diligenza.

78. In senso contrario, si può obiettare che un importatore è tenuto allo stesso dovere di diligenza con riguardo a tutti i dati indicati nella propria dichiarazione, si tratti di quantità importate, di voci tariffarie, di addizioni e moltiplicazioni, o di importi da menzionare in modo distinto.

79. Quindi, se l'importo dei dazi legalmente dovuti doveva essere valutato unicamente in funzione dei dati forniti al momento del pagamento dei dazi medesimi, tale regola dovrebbe essere applicabile con riguardo a tutti gli elementi indidenti sul calcolo di tale importo.

80. Orbene, non è quello che sostengono il governo del Regno Unito e la Commissione, i quali sostengono, senza darne reale spiegazione, che occorra riservare un trattamento diverso agli errori per così dire «normali», da una parte, e agli errori consistenti nell'omettere di operare una distinzione ai sensi dell'art. 33, dall'altra.

81. Tale differenziazione non mi sembra convincente e non trova, a mio parere, alcun fondamento nel codice doganale. In ogni caso, non vedo in che cosa il fatto di scrivere su una dichiarazione la cifra di 50 tonnellate in luogo di sole 5 tonnellate di merce realmente importate, sarebbe perfettamente scusabile, mentre l'omissione della deduzione da una fattura di una commissione d'acquisto non lo sarebbe.

82. A mio avviso, la situazione è la seguente. La norma secondo la quale le commissioni d'acquisto devono essere distinte mira a facilitare lo svolgimento delle operazioni di sdoganamento. Essa è diretta a fissare una linea di condotta semplice e chiara per gli agenti doganali e per gli importatori, ma non stabilisce una presunzione assoluta per i dazi legalmente dovuti.

83. A parte gli errori che essi stessi rilevano, gli agenti doganali svolgono il loro compito sulla base delle informazioni che vengono loro fornite, sia per quanto riguarda le quantità sia per quanto concerne gli altri elementi rientranti nel calcolo dei dazi doganali. Se l'importatore vuole evitare di vedersi imporre dazi doganali troppo elevati, egli ha tutto l'interesse ad indicare una quantità di merci che non sia superiore a quella effettivamente importata, così come ha tutto l'interesse a distinguere il prezzo pagato al venditore e la commissione. Se non lo fa, deve pagare dazi troppo elevati e, quando rilevi l'errore, deve impegnarsi nella procedura di rettificazione o di revisione, con tutti gli ulteriori termini e le spese che ne derivano. Ma tutti

i tipi di errore possono essere oggetto di tali procedure. Non esistono errori che possono essere corretti ed altri che non lo possono essere.

84. Ritengo quindi che, quello che rilevi, sia l'importo legalmente dovuto in realtà, e non l'importo legalmente dovuto al momento del pagamento eseguito sulla base di una dichiarazione in dogana erronea. L'espressione «importo legalmente dovuto al momento del pagamento» riguarda unicamente i dazi doganali in vigore in quel momento.

85. In secondo luogo si potrebbe, tuttavia, essere ancora indotti ad obiettare che un errore come quello commesso dalla Overland è sempre irrimediabile, perché l'obbligazione doganale era sorta e perché da quel momento non è più possibile procedere ad alcuna revisione. Occorre pertanto esaminare cosa dispone la legge in merito.

86. Secondo l'art. 201, n. 2, del codice doganale «l'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana».

87. Ai sensi dell'art. 63 dello stesso codice, «le dichiarazioni rispondenti alle condizioni di cui all'art. 62 sono immediatamente accettate dall'autorità doganale, se le merci cui si riferiscono sono presentate in dogana».

88. L'art. 235 dà la definizione di rimborso. Ai sensi di tale disposizione, si intende per «a) rimborso: la restituzione totale o parziale dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione pagati».

89. Se sono stati pagati dazi, è quindi perché la dichiarazione era stata accettata e l'obbligazione doganale era sorta. Orbene, il fatto che gli artt. 235 e 236 prevedano la possibilità del rimborso di dazi già pagati dimostra che un rimborso può avvenire anche se un'obbligazione doganale è già sorta e che il sorgere di un'obbligazione doganale non costituisce quindi, in quanto tale, ostacolo ad un rimborso. (La sola condizione cui il rimborso è subordinato è l'assenza di frode; v. art. 236, n. 1).

90. Per tutti questi motivi ritengo, quindi, in conclusione che l'errore consistito nella mancata distinzione della commissione d'acquisto dal prezzo effettivamente pagato al venditore può ancora essere corretta dopo lo svincolo delle merci e che, qualora le condizioni di cui all'art. 236 siano soddisfatte, l'importatore ha diritto ad ottenere il rimborso di quanto ha pagato in più, poiché la commissione d'acquisto era stata inclusa nel valore in dogana.

Conclusioni

91. Giunto al termine del mio ragionamento, suggerisco di risovere le questioni sollevate dal VAT and Duties Tribunal London (Regno Unito) nei termini seguenti:

Prima e seconda questione

«Gli artt. 29, 32 e 33 del codice doganale devono essere interpretate nel senso che la commissione d'acquisto non è imponibile quale parte del prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci, potendo peraltro dare luogo a tassazione qualora, nella dichiarazione in dogana, non venga indicata in modo distinto».

Terza questione

«Le autorità competenti, ove giungano al convincimento che la commissione d'acquisto non sia stata distinta dal prezzo pagato o da pagare in seguito ad un errore dell'interessato e che ogni frode da parte del medesimo possa essere esclusa, sono tenute, in forza dell'art. 78 del codice doganale, ad accettare la revisione della dichiarazione con conseguente riduzione del valore in dogana ridotto».

Quarta questione

«Nell'ipotesi indicata nella soluzione alla terza questione, l'importatore ha diritto, in forza del codice doganale, ed in particolare dell'art. 236 del medesimo, ad ottenere il rimborso del dazio versato sulla commissione d'acquisto».