CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL presentate il 26 gennaio 2006 [1]

I — Osservazioni preliminari

1. Nel presente procedimento il Gerechtshof te Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam) chiede alla Corte di pronunciarsi sull'interpretazione del codice doganale comunitario [2] riguardo al valore in dogana di computer portatili dotati di software di sistema. Si tratta in particolare della questione se il valore dei software di sistema debba essere incluso nel valore in dogana dei computer portatili o meno.

II — Contesto normativo

2. L'art. 29, n. 1, del codice doganale dispone quanto segue:

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

(...)

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

3. Ai sensi dell'art. 29, n. 2, del codice doganale, in una vendita tra persone legate il valore di transazione può essere accettato quando detto valore è molto vicino al valore di mercato stabilito allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1) (in prosieguo: il «codice doganale»).

4. L'art. 32 del codice doganale è formulato come segue:

«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:

(...)

b) il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare:

i) materie, componenti, parti e elementi similari incorporati nelle merci importate,

ii) utensili, matrici, stampi ed oggetti similari utilizzati per la produzione delle merci importate,

iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate,

iv) lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate;

c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare;

(...)

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.

(...)».

5. L'art. 34 del codice doganale così dispone:

«Secondo la procedura del comitato possono essere stabilite norme particolari per determinare il valore in dogana di supporti informatici destinati ad attrezzature per il trattamento dei dati e contenenti dati od istruzioni».

6. L'art. 147 del regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario [3] (in prosieguo: il «regolamento di applicazione») dispone quanto segue:

«1. Ai fini dell'articolo 29 del codice, il fatto che le merci oggetto di una vendita siano dichiarate per l'immissione in libera pratica è da considerarsi un'indicazione sufficiente che esse sono state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità. Detta indicazione vale anche nel caso di vendite successive anteriori alla valutazione; in tal caso, il valore in dogana può basarsi su ciascuno dei prezzi praticati su queste vendite, fatte salve le disposizioni degli articoli da 178 a 181.

(...)

3. L'acquirente non deve soddisfare altra condizione se non quella di essere parte del contratto di vendita».

7. L'art. 167 del regolamento di applicazione recita:

«1. Fatti salvi gli articoli da 29 a 33 del codice, per determinare il valore in dogana di supporti importati destinati ad essere impiegati in attrezzature per l'elaborazione dei dati e contenenti dati o istruzioni si tiene conto solo del costo o del valore del supporto stesso. Il valore in dogana dei supporti importati non comprende pertanto il costo o il valore dei dati o delle istruzioni, sempreché tale costo o valore sia distinto dal costo o valore del supporto in questione».

III — Fatti, procedimento nella causa principale e questione pregiudiziale

8. La causa in esame ha origine in una controversia tra la Compaq Computer Inter-

3 — GU L 253, pag. 1.

national Corporation (in prosieguo: la «CCIC») e l'Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (ispettore fiscale del distretto doganale di Arnhem; in prosieguo: l'«autorità doganale»), relativa al valore in dogana di computer portatili immessi in libera pratica dalla CCIC nel periodo compreso tra il 1° gennaio 1995 e il 31 dicembre 1997. Le autorità doganali olandesi ritengono che la CCIC abbia ingiustamente omesso di includere il valore del software di sistema installato sui computer portatili nel valore in dogana.

9. La CCIC fa parte del gruppo internazionale d'imprese Compaq, operativo nel settore dell'informatica, ed è responsabile della commercializzazione dei prodotti Compaq in Europa. Essa gestisce un centro di distribuzione nei Paesi Bassi.

10. La CCIC è una società interamente controllata dalla Compaq Computer Corporation (in prosieguo: la «CCC») avente la propria sede negli Stati Uniti d'America. La società madre CCC ha stipulato con la Microsoft Corporation un contratto sulla cui base i computer prodotti dalla Compaq o a nome della stessa possono essere dotati dei sistemi operativi MS-DOS e MS Windows (in prosieguo, complessivamente: il «sistema operativo») ed essere venduti insieme a questi ultimi. La CCC paga alla Microsoft USD 31 per ogni computer Compaq dotato di tale sistema operativo.

11. La CCC ha acquistato computer portatili da due produttori taiwanesi, convenendo che i loro dischi rigidi sarebbero stati dotati del detto sistema operativo in occasione della consegna. A tal fine la CCC ha messo i software a disposizione dei produttori gratuitamente e questi sono stati installati sui computer portatili. I computer sono stati poi consegnati franco a bordo (FOB) Taiwan per essere venduti nella Comunità.

12. La CCC ha venduto a sua volta i computer portatili alla CCIC; questi ultimi sono stati spediti direttamente da Taiwan nei Paesi Bassi. In occasione della loro importazione la CCIC ha immesso i computer portatili in libera pratica. All'atto della determinazione del valore in dogana dei computer portatili ai sensi dell'art. 29 del codice doganale si è proceduto partendo dal prezzo di vendita tra i produttori taiwanesi e la CCC. Il valore del sistema operativo palesemente non è stato incluso nel detto prezzo.

13. Nel 1999 il Landelijk Waardeteam van de Douane (squadra nazionale di sorveglianza doganale) ha effettuato presso la CCIC un'ispezione al fine di verificare la correttezza del valore in dogana dei computer portatili dichiarato. In tale sede, i funzionari addetti al controllo hanno sostenuto la tesi secondo cui il valore del sistema operativo installato sui computer avrebbe dovuto essere incluso nel valore in dogana. A seguito di tale ispezione l'autorità doganale ha aumentato il valore in dogana dei computer portatili dell'importo corrispondente al valore del software ed ha emesso le

imposizioni supplementari controverse per le importazioni di computer portatili che erano stati immessi in libera pratica nel periodo compreso tra il 1° gennaio 1995 e il 31 dicembre 1997.

IV — Sulla questione pregiudiziale

A — *Osservazioni preliminari*

14. La CCIC ha impugnato invano le imposizioni supplementari dinanzi all'autorità doganale ed ha quindi proposto ricorso contro la decisione negativa dell'autorità doganale dinanzi alla sezione doganale del Gerechtshof te Amsterdam.

15. Nell'ambito di tale procedimento il Gerechtshof te Amsterdam, con sentenza datata 13 luglio 2004, pervenuta nella cancelleria della Corte il 19 luglio 2004, ha sottoposto alla Corte di giustizia delle Comunità europee la seguente questione affinché si pronunci in via pregiudiziale:

Se, in caso di importazione di computer sui quali siano stati installati dal venditore sistemi operativi, al valore di transazione dei detti computer, ai sensi dell'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale, debba essere aggiunto il valore dei software messi gratuitamente a disposizione del venditore da parte dell'acquirente, qualora il loro valore non sia incluso nel valore di transazione.

16. Occorre rilevare in via preliminare che il valore in dogana ai sensi dell'art. 29, n. 1, del codice doganale è determinato sostanzialmente sulla base del cosiddetto valore di transazione. Si tratta del «prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33».

17. Dall'art. 29 del codice doganale si evince che la determinazione del valore in dogana si basa su una determinata transazione fra un venditore ed un acquirente. Si tratta fondamentalmente della transazione indicata dal dichiarante il valore in dogana, a meno che la scelta non venga successivamente messa in discussione dall'autorità tributaria.

18. In alcuni casi, tuttavia, il valore di transazione determinato su questa base non è rilevante per la determinazione del valore in dogana. Ciò può verificarsi, ad esempio, in presenza di determinate circostanze, quando

la vendita dichiarata è stata effettuata tra due imprese collegate [4]. In tal caso, il valore in dogana può essere determinato secondo i metodi previsti agli artt. 30 e 31 del codice doganale. Inoltre, il valore di transazione può essere rettificato tra l'altro mediante l'applicazione dell'art. 32, n. 1, del codice doganale, il quale prevede una serie di elementi aggiuntivi, quando tali elementi non sono già inclusi nel valore di transazione.

19. Come la Commissione sottolinea giustamente, la determinazione dell'acquirente e del venditore ha conseguenze rilevanti per la determinazione del valore di transazione e del valore in dogana. A seconda della transazione considerata possono variare tra l'altro l'importo e le componenti del valore di transazione nonché l'applicabilità delle aggiunte al valore di transazione ai sensi dell'art. 32 del codice doganale. Pertanto, per risolvere la questione pregiudiziale occorre anzitutto determinare l'acquirente e il venditore ai sensi degli artt. 29 e segg. del codice doganale e con essi la transazione rilevante per la determinazione del valore in dogana (in prosieguo, anche: la «transazione rilevante»).

4 — Art. 29, n. 2, del codice doganale.

B — *Individuazione dell'«acquirente» e della transazione rilevante per la determinazione del valore in dogana*

20. La *Commissione* sostiene la tesi secondo cui la CCC dovrebbe essere considerata il venditore e la CCIC l'acquirente. In altri termini, la transazione rilevante per la determinazione del valore in dogana sarebbe la vendita tra la CCC e la CCIC. In udienza la detta tesi non è stata condivisa né dalla CCIC né dai governi olandese e del Regno Unito.

21. Secondo la Commissione la CCC non potrebbe essere considerata acquirente nell'ambito della determinazione del valore in dogana poiché la stessa CCC non ha la propria sede nel territorio della Comunità.

22. La Commissione rileva tuttavia come ciò non significhi che le autorità doganali dovessero considerare per la determinazione del valore in dogana solo il valore di transazione della vendita tra la CCC e la CCIC. Queste ultime sarebbero infatti imprese collegate, per cui, ai sensi dell'art. 29, n. 2, del codice doganale, sarebbe necessario verificare se il valore di transazione della vendita tra imprese collegate sia molto vicino al valore di transazione in caso di vendite di prodotti uguali o simili tra imprese non collegate stabilito allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento. In altri

termini, il valore di transazione della vendita tra i produttori taiwanesi e la CCC dovrebbe essere considerato come valore di riferimento per la verifica del valore di transazione della vendita tra la CCC e la CCIC.

23. La tesi della Commissione solleva la questione dei criteri secondo cui viene stabilita la vendita rilevante per la determinazione del valore in dogana, e in particolare del ruolo svolto dalla sede dell'acquirente nella Comunità a tale proposito.

24. A proposito dello stabilimento dell'acquirente della Comunità va osservato che, come la CCIC ha osservato in udienza, la causa Caterpillar [5], citata dalla Commissione, riguarda l'interpretazione di disposizioni [6] che la Comunità ha adottato sulla base della cosiddetta «Convenzione di Bruxelles sul valore in dogana» [7] del 15 dicembre 1950. Una delle disposizioni da interpretare in tale causa prevedeva inoltre che «il prezzo pagato o da pagare potrà essere ammesso come valore in dogana in quanto convenuto in una vendita con un compratore stabilito nel territorio doganale della Comunità».

25. Nel frattempo, tuttavia, la situazione giuridica è mutata in quanto, ai sensi delle disposizioni comunitarie sul valore in dogana basate sul codice doganale del GATT, il valore in dogana non dev'essere più determinato sulla base del valore normale, bensì su quella del valore di transazione.

26. Tuttavia, la definizione del valore di transazione di cui all'art. 29, n. 1, non fa riferimento allo stabilimento dell'acquirente nel territorio doganale della Comunità. Inoltre, il codice doganale non contiene comunque riferimenti espliciti allo stabilimento dell'acquirente nella Comunità [8].

5 — Sentenza 13 marzo 1980, causa 111/79, Caterpillar Overseas (Racc. pag. 773).

6 — L'art. 1 del regolamento (CEE) della Commissione 24 marzo 1972, n. 603, concernente il compratore da prendere in considerazione per la determinazione del valore in dogana (GU L 72, pag. 17) dispone che: «per l'applicazione delle disposizioni del regolamento (CEE) n. 803/68 del Consiglio, del 27 giugno 1968, relativo al valore in dogana delle merci, e ferme restando le altre condizioni previste dallo stesso regolamento, il prezzo pagato o da pagare potrà essere ammesso come valore in dogana in quanto convenuto in una vendita con un compratore stabilito nel territorio doganale della Comunità».

7 — Convenzione sul valore in dogana delle merci, firmata a Bruxelles il 15 dicembre 1950. Tale convenzione prendeva in considerazione, per la determinazione del valore in dogana, una nozione di valore teorica, il «valore normale». In seguito, nell'ambito del Tokio Round del GATT (1973–1979) è stato elaborato il codice del valore in dogana del GATT. Quest'ultimo prendeva in considerazione, per la determinazione del valore di dogana, il «valore di transazione». Il codice del valore in dogana del GATT è stato accolto dalla CEE il 17 marzo 1980 e trasposto direttamente in diritto comunitario vigente con il regolamento sul valore in dogana [regolamento (CEE) del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci (GU L 134, pag. 1)]. Il contenuto del codice doganale in vigore dal 1° gennaio 1994 è identico a quello del regolamento sul valore in dogana.

8 — Il codice doganale prevede esplicitamente solo lo stabilimento in via di principio del *dichiarante il valore in dogana* nella Comunità fatte salve determinate eccezioni.

27. Dall'entrata in vigore del regolamento sul valore in dogana [9], sostituito il 1° gennaio 1994 dal codice doganale, la Corte si è pronunciata una sola volta in merito allo stabilimento delle parti contraenti della transazione «rilevante» per la determinazione del valore in dogana, vale a dire nella causa Unifert [10]. Tuttavia, va rilevato che, in tale causa, diversamente da quella in esame, sia l'acquirente sia il venditore della vendita dichiarata erano residenti nella Comunità.

28. Come la Corte ha dichiarato nella sentenza Unifert, qualora, in caso di vendite consecutive di una merce, più prezzi effettivamente pagati o da pagare soddisfino le condizioni stabilite dall'art. 29, n. 1, del codice doganale [11], l'importatore, ai sensi dell'art. 147, n. 1, del regolamento di applicazione, può scegliere uno di detti prezzi per la determinazione del valore di transazione [12].

29. L'art. 29, n. 1, del codice doganale dispone che una vendita, per essere presa in considerazione quale eventuale fondamento per la determinazione del valore in dogana, dev'essere stata effettuata «per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità».

30. In tale contesto la Corte ha deciso, nella causa Unifert, che il criterio risultante dall'espressione «vendute per l'esportazione» si riferisce alle merci e non allo stabilimento del *venditore* [13]. La Corte afferma inoltre che il valore di transazione «non tiene conto del luogo in cui sono stabilite le parti che hanno stipulato il contratto di compravendita» [14]. Pertanto, non dovrebbero essere rilevanti né lo stabilimento del venditore né quello dell'acquirente.

31. Ciò è confermato anche dal fatto che l'art. 147, n. 3, del regolamento di applicazione prevede espressamente che l'acquirente della transazione rilevante per la determinazione del valore in dogana «non deve soddisfare altra condizione se non quella di essere parte del contratto di vendita».

32. Come la Corte ha stabilito nella sentenza Unifert, tuttavia, l'espressione «vendute per l'esportazione» implica, in base al suo contesto, che venga dimostrato, al momento della vendita, che le merci originarie di un paese terzo sono destinate al territorio doganale della Comunità [15]. Ciò sembra indicare che per la dichiarazione di una

9 — Regolamento n. 1224/80 (cit. alla nota 7).

10 — Sentenza 6 giugno 1990, causa C-11/89, Unifert Handels GmbH (Racc. pag. I-2275).

11 — La sentenza nella causa Unifert (cit. alla nota 10) fa riferimento all'art. 3, n. 1, del regolamento n. 1224/80, il cui contenuto è stato ripreso integralmente all'art. 29, n. 1, del codice doganale.

12 — V. sentenza nella causa Unifert (cit. alla nota 10, punti 16 e 21).

13 — Sentenza nella causa Unifert (cit. alla nota 10, punto 11). Le dette affermazioni della Corte si basano sostanzialmente sul tenore dell'art. 6 del regolamento (CEE) della Commissione 11 giugno 1980, n. 1495, recante attuazione di talune disposizioni degli articoli 1, 3 e 8 del regolamento (CEE) n. 1224/80 del Consiglio relativo al valore in dogana delle merci (GU L 154, pag. 14), il cui contenuto è ripreso integralmente dall'art. 147, n. 1, del regolamento di applicazione.

14 — Sentenza Unifert (cit. alla nota 10, punto 9).

15 — Sentenza Unifert (cit. alla nota 10, punti 9-11).

vendita fra due parti contraenti aventi la sede all'estero (come nel caso di specie i produttori taiwanesi e la CCIC) quale transazione rilevante debba essere dimostrato che le merci sono già state vendute al fine di essere esportate nel territorio doganale della Comunità. La detta prova può essere fornita tra l'altro qualora dai documenti contrattuali si possa evincere la destinazione delle merci al territorio doganale della Comunità, qualora le merci siano ordinate da un intermediario ma trasportate direttamente dai fornitori di quest'ultimo nella Comunità, o qualora le merci siano state prodotte appositamente per un venditore nella Comunità.

33. Ad ogni modo, la possibilità per il dichiarante il valore in dogana, in caso di vendite consecutive di merci per l'esportazione nel territorio doganale della Comunità, di scegliere, tra i prezzi pattuiti per le vendite, quello che egli assumerà come base per il valore in dogana, è subordinata alla condizione pratica che il dichiarante il valore in dogana sia in grado di fornire alle autorità doganali, per quel che riguarda il prezzo prescelto, tutti gli elementi e i documenti necessari conformemente a quanto disposto dagli artt. 178-181 del regolamento di applicazione [16].

34. In ogni caso pare che dal diritto comunitario applicabile non derivi alcun motivo imperativo secondo cui l'acquirente che prenda parte alla transazione rilevante per la determinazione del valore in dogana dovrebbe essere residente nella Comunità.

35. Per quanto riguarda la causa in esame, dai fatti descritti dal giudice del rinvio si evince che le merci sono state consegnate direttamente dai produttori taiwanesi alla CCIC, quindi nella Comunità. Ciò consente di presumere che la vendita tra i produttori taiwanesi e la CCC sia stata effettuata già al fine dell'esportazione nel territorio doganale della Comunità. Dai fatti descritti dal giudice del rinvio non si può neanche concludere che le autorità doganali olandesi abbiano messo in discussione la documentazione della transazione tra i produttori taiwanesi e la CCC.

36. Pertanto, si può concludere che la vendita tra i produttori taiwanesi e la CCC potesse essere correttamente dichiarata la transazione rilevante per la determinazione del valore in dogana.

37. Sulla base di tale transazione occorre ora determinare l'applicabilità delle imposizioni supplementari ai sensi dell'art. 32 del codice doganale.

16 — V., in tal senso, sentenza Unifert (cit. alla nota 10, punto 16).

C — *L'applicabilità delle imposizioni supplementari in forza dell'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale*

38. Da quanto esposto sopra si evince che il valore in dogana è stato correttamente dichiarato sulla base del valore di transazione tra i produttori taiwanesi e la CCC.

39. In sede di udienza è stato affermato che il valore del sistema operativo era sì forfetariamente incluso insieme con un margine di guadagno nel prezzo di vendita tra la CCC e la CCIC, ma non nel prezzo di vendita tra i produttori taiwanesi e la CCC, sulla cui base è stato dichiarato il valore in dogana.

40. Ai sensi dell'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale, per determinare il valore in dogana si addizionano al prezzo effettivamente pagato per le merci importate alcuni cosiddetti elementi messi a disposizione alle condizioni seguenti: i servizi o prodotti 1) devono essere forniti dal compratore delle merci importate direttamente o indirettamente, 2) senza spese o a costo ridotto ed 3) essere utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, 4) nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare. Inoltre, all'acquirente dev'essere stata fornita una delle prestazioni appartenenti alle categorie elencate all'art. 32, n. 1, lett. b), sub i)-iv), del codice doganale.

41. La *Commissione* nutre dubbi sul fatto che i presupposti di fatto per l'applicazione dell'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale siano soddisfatti nel caso di specie. Essa mette in discussione segnatamente il fatto che il sistema operativo sia stato messo a disposizione indirettamente o direttamente dal compratore e che il suo valore non sia incluso nel valore di transazione della vendita tra la CCC e la CCIC. Oltre a ciò sarebbe dubbio se il sistema operativo corrisponda ad una delle categorie elencate all'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale.

42. Come il giudice nazionale ha osservato nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale, senza che ciò sia stato poi contestato dalle parti nel procedimento principale, la CCC ha messo il sistema operativo a disposizione dei produttori di computer portatili taiwanesi. Da parte sua, la CCC ha stipulato con la Microsoft un contratto ai cui sensi i computer prodotti dalla Compaq stessa o in nome della Compaq possono essere dotati di un sistema operativo Microsoft ed essere venduti insieme a quest'ultimo. Poiché la CCC è l'acquirente nella transazione rilevante per la determinazione del valore in dogana, a mio avviso il sistema operativo è stato messo dal compratore (vale a dire dalla CCC) direttamente o almeno indirettamente a disposi-

zione del venditore (vale a dire dei produttori taiwanesi) ai sensi dell'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale.

43. Ho già affermato che il valore del sistema operativo palesemente non era incluso nel prezzo effettivamente pagato dalla CCC ai produttori taiwanesi.

44. Pertanto, a mio avviso, i requisiti per l'applicazione dell'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale sono soddisfatti. Resta da chiarire se il sistema operativo corrisponda ad una categoria di elementi messi a disposizione elencati sub i)-iv).

45. A tale proposito la *CCIC* sostiene la tesi secondo cui il sistema operativo non corrisponde a nessuno degli elementi elencati sub i), ii) e iii), poiché si tratterebbe esclusivamente di beni materiali. Per quanto riguarda i cosiddetti «elementi intellettuali» indicati sub iv), essi potrebbero essere addizionati solo quando sono necessari per produrre le merci importate, diversamente da quanto si verifica nel caso di specie.

46. Anche la *Commissione* ritiene che il sistema operativo non rientri in nessuna delle quattro categorie di elementi messi a disposizione.

47. I *governi del Regno Unito e spagnolo* sostengono invece la tesi secondo cui il sistema operativo rientrerebbe nella categoria indicata all'art. 32, n. 1, lett. b), sub i), del codice doganale, vale a dire delle «materie, componenti, parti e elementi similari incorporati nelle merci importate». Il governo del Regno Unito, in particolare, ritiene che il sistema operativo costituisca una componente del computer portatile, poiché rappresenterebbe una parte autonoma con valore proprio ed inoltre sarebbe essenziale per il funzionamento del computer. Non sussisterebbe alcuna ragione di operare una distinzione tra componenti materiali ed immateriali in sede di determinazione del valore in dogana. Il governo spagnolo ritiene che si tratti di un elemento sì immateriale, ma integrato nel computer e che il computer senza sistema operativo non possa funzionare alla stessa maniera.

48. I *governi olandese e tedesco* ritengono che il sistema operativo debba essere considerato un elemento intellettuale messo a disposizione ai sensi dell'art. 32, n. 1, lett. b), sub iv), del codice doganale. Il governo tedesco rileva a tale proposito che il sistema operativo costituisce un servizio necessario per produrre la merce importata, poiché il contratto rilevante per la fattispecie prevede la fornitura di computer su cui è stato

installato un sistema operativo. Il governo olandese ritiene che il sistema operativo sia una componente necessaria della merce importata, senza la quale il computer non potrebbe essere utilizzato, e quindi necessaria per la produzione dello stesso.

49. L'art. 32 del codice doganale prevede al suo n. 3 che, per la determinazione del valore in dogana, nessun elemento è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare, fatti salvi quelli previsti dall'art. 32. Considerato in maniera isolata, il detto tenore potrebbe essere analogo ad un'interpretazione restrittiva di quanto disposto all'art. 32. Tuttavia, data l'utilizzazione dei termini «elementi similari» è palese che l'elenco contenuto all'art. 32, n. 1, lett. b), sub i), del codice doganale non è esaustivo.

50. La normativa comunitaria in materia di valore in dogana mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi [17]. Ne consegue che la determinazione del valore in dogana è diretta sostanzialmente a comprendere tutte le componenti della merce importata che abbiano valore economico. A tale proposito è dubbio se sia rilevante il fatto che le «materie, componenti, parti e elementi similari» incorporati nelle merci importate abbiano natura immateriale.

51. La giurisprudenza della Corte relativa al valore in dogana di elementi immateriali messi a disposizione è a prima vista poco istruttiva per la soluzione di tale questione, in quanto appare contraddittoria. Nella causa Bosch [18] la Corte ha deciso che nel valore in dogana di una macchina va fatto rientrare solo il valore intrinseco della merce e non il valore di beni immateriali quali i procedimenti di uso, i servizi o il know-how [19]. Nella causa Brown Boveri [20] la Corte ha dichiarato che, quando il software è incorporato e contenuto nella merce importata, il suo valore diventa parte integrante del prezzo pagato o da pagare [21].

52. Tuttavia, tale apparente contraddizione può essere risolta operando tra gli elementi immateriali messi a disposizione la seguente distinzione: da un lato vi sono elementi intellettuali messi a disposizione ai fini della produzione della merce, come ad esempio un brevetto, un disegno o un modello. Tali elementi, se del caso, possono rientrare nell'art. 32, n. 1, lett. b), sub iv), del codice doganale, qualora siano soddisfatti gli altri

17 — Sentenza 19 ottobre 2000, causa C-15/99, Hans Sommer/Hauptzollamt Bremen (Racc. pag. I-8989, punto 25).

18 — Sentenza 14 luglio 1977, causa 1/77, Bosch (Racc. pag. 1473).

19 — Sentenza Bosch (cit. alla nota 18, punto 4).

20 — Sentenza 18 aprile 1991, causa 79/89, Brown Boveri (Racc. pag. I-1853).

21 — Sentenza Brown Boveri (cit. alla nota 20, punti 21 e 22).

requisiti. Da questi devono essere distinti, dall'altro lato, elementi immateriali incorporati al fine del funzionamento della merce importata, ad esempio il programma di lavaggio di una lavatrice o il software di un computer di bordo in un autoveicolo. Diversamente, ad esempio, da un brevetto, un modello o un disegno, un elemento immateriale non costituisce un presupposto assolutamente necessario per l'esistenza della merce importata. Tuttavia, gli elementi immateriali costituiscono nonostante questa loro caratteristica una componente del prodotto finale, poiché sono connessi con quest'ultimo [22], ne migliorano il funzionamento o gli conferiscono persino una nuova funzionalità e quindi contribuiscono in maniera rilevante al valore della merce importata. In quest'ultima categoria di elementi immateriali incorporati nella merce importata rientra ad esempio, a mio avviso, il software oggetto della causa Brown Boveri.

53. Riassumendo si può concludere che nel caso di specie è decisiva la questione se il computer portatile e il sistema operativo costituiscano un unico prodotto, vale a dire se il sistema operativo costituisca in senso economico e pratico una componente della merce importata. Tuttavia, come accade per altri elementi messi a disposizione — anche materiali —, ciò non significa necessariamente che il computer portatile sarebbe totalmente incapace di funzionare senza il detto elemento immateriale.

54. Nel caso di specie occorre inoltre rilevare che le parti contraenti hanno stabilito che i computer portatili sarebbero stati forniti con un sistema operativo installato — in questo caso il sistema operativo prodotto dalla Microsoft —. Pertanto, nella fattispecie in esame il computer portatile insieme al sistema operativo costituisce la merce ordinata dall'acquirente e sarebbe quindi incompleto senza sistema operativo.

55. Va osservato che, secondo la CCIC, la logica del sistema del codice doganale sarebbe contraddetta dal fatto che il valore del sistema operativo nel caso di specie fosse inserito nel valore in dogana sulla base dell'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale, mentre ciò non accadrebbe, ai sensi degli artt. 34 del codice doganale e 167 del regolamento di applicazione, qualora il software fosse salvato su un supporto informatico e il suo valore fosse indicato separatamente da quello del supporto informatico.

22 — Dai fatti della causa in esame si evince che il sistema di gestione è installato sul disco rigido. Tuttavia, esso dev'essere ancora attivato per essere completamente funzionante.

56. Il detto argomento è irrilevante nel caso di specie in quanto quest'ultimo riguarda in primo luogo l'importazione di computer portatili su cui è stato installato un sistema operativo e non l'importazione di software ai fini della vendita in quanto tali. Inoltre, le disposizioni di cui agli artt. 34 del codice doganale e 167 del regolamento di applicazione costituiscono palesemente norme eccezionali, da interpretarsi quindi restrittivamente. Ai sensi dell'art. 167, n. 2, del regolamento di applicazione sono esclusi dall'ambito di applicazione di tale disposizione i software incorporati in congegni in cui si trovano circuiti, semiconduttori o dispositivi analoghi. Pertanto, un computer portatile è escluso dalla sfera di applicazione dell'art. 34 del codice doganale e dell'art. 167 del regolamento di applicazione. La norma eccezionale sembra quindi riferirsi solo al commercio di software salvati su un supporto informatico ai fini della fornitura e non, come nel caso di specie, a software forniti quale componente immateriale di un computer portatile. L'ambito di applicazione ristretto delle disposizioni di cui agli artt. 34 del codice doganale e 167 del regolamento di applicazione impedisce a mio avviso l'applicazione delle norme previste per software salvati su supporti informatici al software installato sul disco rigido di un computer portatile.

57. In seguito a quanto esposto, a mio parere, la categoria «materie, componenti, parti e elementi similari incorporati nelle merci importate» indicata all'art. 32, n. 1, lett. b), sub i), dev'essere interpretata nel senso che comprende, nelle circostanze indicate, anche il sistema operativo installato dal produttore su un computer portatile.

58. Di conseguenza, la questione pregiudiziale dev'essere risolta nel senso che, in caso di importazione di computer sui quali sia stato installato dal venditore un sistema operativo, al valore di transazione dei detti computer, ai sensi dell'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale, dev'essere aggiunto il valore del sistema operativo messo gratuitamente a disposizione del venditore da parte dell'acquirente, qualora il suo valore non sia incluso nel valore di transazione.

59. Per tale motivo, non è necessario esaminare ulteriormente gli argomenti delle parti basati sull'interpretazione degli artt. 32, n. 1, lett. c), e 34 del codice doganale.

V — Spese

60. Le spese sostenute dai governi olandese, del Regno Unito, tedesco e spagnolo nonché dalla Commissione non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese.

VI — Conclusione

61. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale come segue:

In caso di importazione di computer sui quali sia stato installato dal venditore un sistema operativo, al valore di transazione dei detti computer, ai sensi dell'art. 32, n. 1, lett. b), del codice doganale [regolamento (CEE) n. 2913/92], dev'essere aggiunto il valore del software messo gratuitamente a disposizione del venditore da parte dell'acquirente, qualora il suo valore non sia incluso nel valore di transazione.