Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentate il 23 gennaio 2025 [1]

Causa C-782/23

«Tauritus» UAB
contro
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
con l'intervento di:
Kauno teritorinė muitinė

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania)]

«Rinvio pregiudiziale – Unione doganale – Regolamento (UE) n. 952/2013 – Codice doganale dell'Unione – Tariffa doganale comune – Valore in dogana – Valore di transazione – Determinazione – Merci importate sulla base di un contratto che indica il prezzo di acquisto provvisorio – Prezzo definitivo sconosciuto al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana»

1. La controversia che ha dato origine al rinvio pregiudiziale di cui trattasi verte sull'importo degli interessi di mora dovuti a causa del pagamento tardivo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) su un'importazione.

2. Per determinare tali interessi occorre stabilire l'importo preciso dell'IVA all'importazione. A sua volta, l'importo dell'IVA all'importazione dipende dalla modalità di calcolo del valore in dogana delle merci importate, ai sensi del regolamento (UE) n. 952/2013 [2].

[1] Lingua originale: lo spagnolo.

[2] Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU 2013, L 269, pag. 1; rettifica in GU 2016, L 267, pag. 2, e in GU 2017, L 7, pag. 23). In prosieguo: il «codice doganale».

I. Contesto normativo

A. Codice doganale

3. L'articolo 15 («Fornitura di informazioni alle autorità doganali»), paragrafo 2, così recita:

«La presentazione di una dichiarazione in dogana (...) alle autorità doganali (...) impegna la persona interessata per quanto riguarda:

a) l'accuratezza e completezza delle informazioni riportate nella dichiarazione, notifica o domanda;

(...)».

4. L'articolo 48 («Controllo a posteriori») prevede quanto segue:

«Ai fini dei controlli doganali, le autorità doganali possono verificare l'esattezza e la completezza delle informazioni fornite in una dichiarazione in dogana (...) nonché l'esistenza, l'autenticità, l'accuratezza e la validità di qualsiasi documento di accompagnamento e può esaminare la contabilità del dichiarante e altre scritture riguardanti le operazioni relative alle merci in questione (...) dopo averle svincolate».

5. L'articolo 70 («Metodo di determinazione del valore in dogana basato sul valore di transazione») così recita:

«1. La base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato.

2. Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate.

3. Il valore di transazione si applica purché ricorrano tutte le condizioni seguenti:

(...)

b) la vendita o il prezzo non siano subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare;

(...)».

6. L'articolo 71 («Elementi del valore di transazione») e l'articolo 72 («Elementi da non includere nel valore in dogana») dispongono gli adeguamenti da effettuare per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 70 [3].

7. L'articolo 73 («Semplificazione») così dispone:

«Le autorità doganali possono autorizzare su richiesta la determinazione dei seguenti importi sulla base di criteri specifici, se non sono quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione in dogana:

a) gli importi che devono essere inclusi nel valore in dogana conformemente all'articolo 70, paragrafo 2; e

b) gli importi di cui agli articoli 71 e 72» [4].

8. Ai sensi dell'articolo 74 («Metodi secondari di determinazione del valore in dogana»):

«1. Quando il valore in dogana delle merci non può essere determinato a norma dell'articolo 70, si prendono in considerazione, nell'ordine, le lettere da a) a d) del paragrafo 2, fino alla prima di queste lettere che consente di determinarlo.

(...)

2. Il valore in dogana, ai sensi del paragrafo 1, è:

a) il valore di transazione di merci identiche (…);

b) il valore di transazione di merci similari (…);

c) il valore basato sul prezzo unitario (...); oppure

d) valore calcolato, eguale alla somma:

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

   ii) di un importo rappresentante gli utili e le spese generali (...);

[3] Il regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del codice doganale (GU 2015, L 343, pag. 558), stabilisce quanto segue al paragrafo 1 dell'articolo 128 («Valore di transazione»):
«Il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione è fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale».
Dal suo canto, l'articolo 133 («Valutazione delle condizioni e prestazioni») del medesimo regolamento di esecuzione così stabilisce:
«Se la vendita o il prezzo delle merci importate sono soggetti a condizioni o prestazioni il cui valore possa essere determinato in relazione alle merci oggetto della valutazione, tale valore è considerato come parte del prezzo effettivamente pagato o da pagare (...)».

[4] Al paragrafo 1, l'articolo 71 («Semplificazione») del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione (GU 2015, L 343, pag. 1), nella sua versione applicabile ai fatti, precisa quanto segue:
«1. L'autorizzazione di cui all'articolo 73 del codice può essere concessa se sono soddisfatte le seguenti condizioni:
a) l'applicazione del procedimento di cui all'articolo 166 del codice comporta nel caso di specie un costo amministrativo sproporzionato;
b) il valore in dogana determinato non differirà in modo significativo da quello determinato in assenza di un'autorizzazione».

iii) del costo o del valore degli elementi di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera e).

3. Se il valore in dogana non può essere determinato a norma del paragrafo 1, esso viene determinato, sulla base dei dati disponibili nel territorio doganale dell'Unione, mediante mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali:

a) dell'accordo relativo all'applicazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio;

b) dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio;

c) del presente capo» [5].

9. L'articolo 101 («Determinazione dell'importo dei dazi all'importazione o all'esportazione») così dispone:

«1. Le autorità doganali (...) determinano l'importo dei dazi dovuti all'importazione o all'esportazione non appena dispongono delle informazioni necessarie.

2. Fatto salvo l'articolo 48, le autorità doganali possono accettare l'importo dei dazi dovuti all'importazione o all'esportazione determinato dal dichiarante.

(...)».

10. L'articolo 166 («Dichiarazione semplificata»), paragrafo 1, così stabilisce:

«Le autorità doganali possono accettare che una persona ottenga il vincolo delle merci a un regime doganale sulla base di una dichiarazione semplificata che può omettere talune indicazioni di cui all'articolo 162 o i documenti di accompagnamento menzionati all'articolo 163».

11. L'articolo 167 («Dichiarazione complementare») prevede quanto segue:

«1. In caso di dichiarazione semplificata a norma dell'articolo 166 (...), il dichiarante presenta presso l'ufficio doganale competente, entro un termine specifico, una dichiarazione complementare contenente le indicazioni necessarie per il regime doganale in questione [6].

In caso di dichiarazione semplificata a norma dell'articolo 166 i documenti di accompagnamento necessari sono in possesso del dichiarante e a disposizione delle autorità doganali entro un termine specifico.

5 Ai sensi dell'articolo 144 [«Valore determinato sulla base dei dati disponibili (metodo "fall-back")»], paragrafo 1, del regolamento di esecuzione 2015/2447: «Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 74, paragrafo 3, del codice, può essere utilizzata una ragionevole flessibilità nell'applicazione dei metodi previsti agli articoli 70 e 74, paragrafo 2, del codice. Il valore così determinato si basa, nella maggior misura possibile, su valori in dogana determinati in precedenza».

6 A norma dell'articolo 146 («Dichiarazione complementare») del regolamento delegato 2015/2446, nella sua versione applicabile ai fatti:
«1. Quando le autorità doganali devono contabilizzare l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione dovuto in conformità all'articolo 105, paragrafo 1, primo comma, del codice, la dichiarazione complementare di cui all'articolo 167, paragrafo 1, primo comma, del codice deve essere presentata entro 10 giorni dalla data di svincolo delle merci.
2. Quando la contabilizzazione avviene in conformità all'articolo 105, paragrafo 1, secondo comma, del codice e la dichiarazione complementare è di natura generale, periodica o riepilogativa, il periodo di tempo coperto dalla dichiarazione complementare non è superiore a un mese di calendario.
3. Il termine per la presentazione della dichiarazione complementare di cui al paragrafo 2 è stabilito dall'autorità doganale. Esso non supera 10 giorni dalla fine del periodo di tempo coperto dalla dichiarazione complementare
(...)».

La dichiarazione complementare può avere carattere globale, periodico o riepilogativo.

(...)

4. La dichiarazione semplificata di cui all'articolo 166, o l'iscrizione nelle scritture del dichiarante di cui all'articolo 182, e la dichiarazione complementare sono considerate costituire uno strumento unico ed indivisibile che ha effetto a decorrere, rispettivamente, dalla data di accettazione della dichiarazione semplificata a norma dell'articolo 172 e dalla data in cui le merci sono iscritte nelle scritture del dichiarante.

(...)».

12. L'articolo 172 («Accettazione di una dichiarazione in dogana»), paragrafo 2, così dispone:

«Salvo che sia altrimenti disposto, la data di accettazione della dichiarazione in dogana da parte delle autorità doganali è la data da usare per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale sono dichiarate le merci e per tutte le altre formalità all'importazione o all'esportazione».

13. L'articolo 173 («Modifica della dichiarazione in dogana») prevede quanto segue:

«1. Su sua richiesta, il dichiarante è autorizzato a modificare una o più indicazioni della dichiarazione in dogana dopo l'accettazione di quest'ultima da parte delle autorità doganali. La modifica non può far diventare oggetto della dichiarazione in dogana merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale.

(...)

3. Su richiesta del dichiarante, entro tre anni dalla data di accettazione della dichiarazione in dogana, la modifica della stessa può essere autorizzata dopo lo svincolo delle merci per consentire al dichiarante di adempiere ai suoi obblighi riguardanti il vincolo delle merci al regime doganale in questione».

B. Direttiva 2006/112/CE[7]

14. A norma dell'articolo 85:

«Per le importazioni di beni, la base imponibile è costituita dal valore definito come valore in dogana dalle disposizioni comunitarie in vigore».

[7] Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

II. Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

15. La decisione di rinvio contiene la seguente esposizione dei fatti:

– In conformità a un'ordinanza del 26 maggio 2017, il Kauno teritorinė muitinė (Ufficio doganale regionale di Kaunas, Lituania) [8] ha effettuato un controllo fiscale nei confronti della «Tauritus» UAB per il periodo compreso tra il 1º ottobre 2015 e il 30 aprile 2017.

– L'Ufficio regionale ha constatato che, nel corso di tale periodo, la Tauritus aveva acquistato vari quantitativi di gasolio e di carburante per aerei da diversi fornitori e li aveva importati nel territorio della Repubblica di Lituania.

– I contratti stipulati con i fornitori e le fatture proforma emesse da questi ultimi indicavano il prezzo provvisorio da pagare da parte della Tauritus per l'acquisto delle merci.

– All'atto della dichiarazione, ai fini dell'immissione in libera pratica e della commercializzazione del carburante in tal modo acquistato e importato, la Tauritus indicava nelle dichiarazioni di importazione il prezzo provvisorio come valore in dogana delle merci, riportando altresì in dette dichiarazioni, come metodo applicato per determinare il valore in dogana delle merci, quello di cui all'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale.

– In base ai contratti stipulati con i fornitori, il prezzo provvisorio è stato successivamente adeguato per tenere conto di elementi diventati noti dopo l'importazione delle merci, come i prezzi medi del carburante sul mercato e il tasso di cambio medio per il periodo pertinente.

– Tale prezzo adeguato (in prosieguo: il «prezzo definitivo») è stato concordato tra la Tauritus e i suoi fornitori mediante pattuizioni aggiuntive allegate ai contratti, sulla cui base i fornitori emettevano fatture rettificative. A seconda delle fluttuazioni dei prezzi di mercato e dei tassi di cambio, in alcuni casi il prezzo definitivo era superiore e in altri casi inferiore rispetto al prezzo provvisorio.

– Dopo aver ricevuto dai fornitori le fatture rettificative, la Tauritus formulava di propria iniziativa richieste di adeguamento del valore delle merci indicato nelle sue dichiarazioni di importazione.

– Nell'ambito dello stesso controllo è stato accertato che, nel periodo compreso tra il 29 settembre 2016 e il 1º febbraio 2017, la Tauritus ha presentato all'Ufficio regionale tredici dichiarazioni di importazione (le «dichiarazioni di cui trattasi») nelle quali aveva indicato come valore in dogana del carburante importato il prezzo provvisorio concordato con i fornitori.

– Il 6 febbraio 2017 e il 15 marzo 2017 i fornitori hanno emesso alla società fatture rettificative in cui figuravano i prezzi definitivi per i carburanti importati che erano superiori al valore in dogana indicato nelle dichiarazioni di cui trattasi.

– A differenza di altri casi, la Tauritus non ha richiesto alle autorità doganali un adeguamento del valore in dogana figurante nelle dichiarazioni di cui trattasi e non ha versato all'erario il

[8] In prosieguo: l'«Ufficio regionale».

supplemento dell'IVA all'importazione prima dell'inizio del controllo fiscale (26 maggio 2017) [9].

– L'Ufficio regionale, applicando il metodo di determinazione del valore di cui all'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale, ha accettato come valore in dogana delle merci il prezzo definitivo indicato nelle fatture rettificate e ha condannato la Tauritus a pagare gli interessi di mora relativi all'IVA all'importazione per il periodo compreso tra la data di accettazione delle dichiarazioni di cui trattasi da parte delle autorità doganali e la data del verbale dell'Ufficio stesso [10].

16. La Tauritus, in contrasto con la decisione dell'Ufficio regionale, ha sottoposto la propria controversia, nell'ordine, al Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Dipartimento doganale presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania), alla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania) e al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania), i quali hanno ritenuto legittimo il calcolo degli interessi di mora.

17. La Tauritius ha presentato appello avverso la sentenza del tribunale di primo grado dinanzi alla Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) che, con sentenza del 17 giugno 2020, ha rinviato la causa dinanzi all'amministrazione doganale per un nuovo esame.

18. Secondo la Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), l'autorità doganale aveva illegittimamente calcolato il valore in dogana delle merci utilizzando il metodo denominato metodo basato sul «valore di transazione». L'applicazione dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale non poteva basarsi su un prezzo definitivo che non era e non avrebbe potuto essere noto al momento dell'importazione delle merci e della presentazione delle dichiarazioni iniziali.

19. Una volta rinviata la causa dinanzi all'amministrazione doganale, quest'ultima, con decisione del Dipartimento doganale, del 31 dicembre 2020, che confermava la decisione dell'Ufficio regionale, ha ribadito l'obbligo della Tauritus di pagare gli interessi di mora. Secondo l'amministrazione doganale:

– dopo aver ricevuto dai fornitori le fatture rettificate contenenti il prezzo definitivo, la Tauritus aveva l'obbligo di calcolare il valore in dogana delle merci ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale, riconoscendo come valore di transazione il prezzo definitivo indicato in tali fatture rettificate;

– atteso che la Tauritus non aveva adempiuto a tale obbligo prima dell'inizio del controllo di cui era incaricata l'autorità doganale, quest'ultima era legittimata a calcolare gli interessi di mora a decorrere dalla data di presentazione delle dichiarazioni iniziali.

[9] In base ai chiarimenti forniti dal governo lituano in udienza, la Tauritus avrebbe presentato richieste di adeguamento (a proprio favore) solo quando il valore definitivo delle merci risultava inferiore a quello provvisorio inizialmente dichiarato.

[10] Verbale n. 7KM320048M del 14 settembre 2017. L'importo degli interessi ammonta a EUR 4 853.

20. Poiché, con sentenza del 19 gennaio 2022, il Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius) ha confermato la suddetta decisione [dell'amministrazione doganale], la Tauritus ha interposto nuovamente impugnazione dinanzi alla Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), che sottopone alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 70 del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che il suo paragrafo 1 non si applica a una situazione, come quella oggetto del caso di specie, in cui, al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale e sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte nel territorio doganale, è noto solo il prezzo da pagare in via provvisoria, che è successivamente (ossia dopo la presentazione della dichiarazione e l'immissione in libera pratica delle merci) adeguato al rialzo o al ribasso alla luce di circostanze che sfuggono al controllo delle parti della transazione e che non erano note al momento della presentazione della dichiarazione.

2) Se l'articolo 173, paragrafo 3, del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che a carico del dichiarante non incombe l'obbligo di chiedere alle autorità doganali un adeguamento del valore in dogana determinato e dichiarato ai sensi dell'articolo 74 di detto [codice] qualora, come nel caso di specie, il prezzo effettivamente da pagare per le merci, di cui all'articolo 70, paragrafo 1, di tale [codice] - che non era e non avrebbe potuto essere noto al momento della presentazione della dichiarazione - diventi evidente in un momento successivo all'immissione in libera pratica di tali merci».

III. Procedimento dinanzi alla Corte

21. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta presso la cancelleria della Corte il 19 dicembre 2023.

22. Hanno presentato osservazioni scritte i governi spagnolo e lituano, nonché la Commissione europea.

23. All'udienza tenutasi il 6 novembre 2024 sono intervenuti i governi spagnolo, francese e lituano, nonché la Commissione.

IV. Analisi

A. Considerazioni preliminari

24. Come ho già anticipato, il procedimento verte sulla determinazione dell'importo degli interessi di mora addebitati a una società dopo il versamento dell'IVA all'importazione.

25. La controversia si concentra sul metodo utilizzato per determinare il valore in dogana delle merci importate[11]. Da tale valore dipende l'importo del debito fiscale e, di conseguenza, il calcolo degli interessi di mora dovuti.

[11] Il dibattito non riguarda la portata dei poteri di controllo riconosciuti dall'articolo 48 del codice doganale, ai quali fa riferimento la Commissione.

26. In particolare, la Tauritus ha determinato il valore in dogana in base al *metodo secondario* contemplato dall'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale, e previsto quando non è possibile applicare il *metodo principale* di cui all'articolo 70 di detto codice [12]. L'autorità doganale raccomanda invece l'applicazione, nel caso di specie, del summenzionato metodo principale.

27. Il giudice del rinvio sottolinea che la controversia «riguard[a] solo l'importo degli interessi di mora addebitati alla ricorrente», importo che ritiene «direttamente correlato all'importo degli arretrati d'imposta e al momento in cui sorge l'obbligo di assolvere l'obbligazione tributaria» [13].

28. Tuttavia, il giudice del rinvio non rivolge alla Corte di giustizia alcuna domanda sulla portata temporale degli interessi di mora, ossia sulla data a decorrere dalla quale essi sono dovuti. In proposito, ribadisco, il rinvio pregiudiziale non esprime alcunché, lasciando pertanto aperto l'interrogativo in merito alle date di inizio e di fine per il calcolo degli interessi, che non sono oggetto delle questioni pregiudiziali.

29. Per quanto concerne l'«importo degli arretrati d'imposta», che costituisce l'altro fattore cui fa riferimento il giudice del rinvio, tutto sembra indicare che la Tauritus non abbia contestato, in quanto tale, l'importo dell'IVA infine addebitato. Se tale fosse l'ipotesi che ricorre (circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare), si dovrebbe desumere che la società abbia accettato implicitamente il valore in dogana e, di conseguenza, la base imponibile, delle merci *ai fini del versamento dell'IVA all'importazione*.

30. In tale contesto, si sottolinea il carattere ipotetico dell'affermazione del giudice *a quo* su cui si fonda la decisione di rinvio: «qualora risultasse che il valore in dogana, vale a dire anche il valore imponibile, è stato determinato in modo errato, non sarebbe possibile, nel caso di specie, ritenere legittimi gli interessi di mora (o parte di essi) di cui trattasi» [14].

31. Se il contribuente non contesta l'importo degli «arretrati d'imposta» (relativi all'IVA) stabilito proprio in funzione del valore della transazione, non vedo la necessità di aprire un dibattito in merito a *tale valore della transazione* per quanto riguarda il versamento degli interessi di mora [15].

32. Pertanto, all'udienza sono stati esposti alcuni dubbi sull'utilità della risposta che la Corte di giustizia potrebbe fornire al giudice del rinvio. Se le sue domande fossero ritenute ipotetiche (non strettamente necessarie per risolvere la controversia principale) [16], il rinvio pregiudiziale sarebbe inammissibile.

33. Ad ogni modo, nell'ipotesi in cui la Corte di giustizia decidesse di intraprendere l'analisi nel merito delle questioni pregiudiziali basandosi sulla loro presunzione di rilevanza, mi pronuncerò su di esse.

[12] Ai sensi dell'articolo 70 del codice doganale, si adotta come base primaria per il calcolo il «valore di transazione», definito come «il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato».

[13] Decisione di rinvio, punto 22.

[14] Decisione di rinvio, punto 22, ultima frase.

[15] Il giudice del rinvio esclude che le transazioni su cui verte il procedimento comportassero una frode, un abuso di diritto o qualsiasi altra forma di evasione fiscale.

[16] Il governo lituano ha sottolineato questa possibilità nel corso dell'udienza.

B. Sulla prima questione pregiudiziale

34. Il giudice del rinvio chiede che sia interpretato l'articolo 70 del codice doganale. Intende sapere se il paragrafo 1 di tale articolo si applichi a una situazione in cui, «al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale e sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte nel territorio doganale, è noto solo il prezzo da pagare in via provvisoria, che è successivamente (ossia dopo la presentazione della dichiarazione e l'immissione in libera pratica delle merci) adeguato al rialzo o al ribasso alla luce di circostanze che sfuggono al controllo delle parti della transazione e che non erano note al momento della presentazione della dichiarazione».

35. La Corte di giustizia si è già pronunciata sulla determinazione del valore in dogana delle merci importate. La sua giurisprudenza include le seguenti affermazioni:

– «il diritto dell'Unione in materia di valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi. Il valore in dogana deve dunque riflettere il valore economico reale di una merce importata e, quindi, tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico» [17];

– «[i]n particolare, conformemente all'articolo 29 [ora articolo 70] del codice doganale, il valore in dogana delle merci importate è costituito dal loro valore di transazione, ossia dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione, fatte salve, però, le eventuali rettifiche da effettuare conformemente, in particolare, all'articolo 32 [ora articolo 71] di tale codice» [18];

– «il valore in dogana dev'essere determinato, in via prioritaria, secondo il metodo cosiddetto "del valore di transazione" delle merci importate (…). Si presume quindi che tale metodo di determinazione del valore in dogana sia il più adatto e più frequentemente utilizzato» [19];

– «[i]l prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci costituisce quindi, in linea generale, la base di calcolo del valore in dogana, anche se detto prezzo è un dato che deve eventualmente formare oggetto di rettifiche qualora tale operazione sia necessaria per evitare di determinare un valore in dogana arbitrario o fittizio» [20].

36. Per quanto riguarda questi criteri, il metodo di determinazione principale (articolo 70 del codice doganale) dovrebbe applicarsi, in linea di principio, al procedimento principale. Contrariamente a quanto sostenuto da alcuni intervenienti in udienza, l'importatore non è libero di scegliere, a sua discrezione, il metodo di determinazione del valore delle merci, tesi che mi sembra errata e in contrasto con l'ipotesi che esista una gerarchia tra i vari metodi di determinazione, imposta espressamente dallo stesso codice doganale.

37. Ritengo, al contrario, che l'importatore debba seguire il metodo compatibile con le condizioni di ogni operazione. Potrà escludere l'applicazione del metodo principale (quello di cui all'articolo 70 del codice doganale) soltanto qualora non siano soddisfatti i requisiti ivi stabiliti.

[17] Sentenza del 20 dicembre 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984; in prosieguo: la «sentenza Hamamatsu Photonics Deutschland»), punto 24 e giurisprudenza ivi citata.

[18] Sentenza del 19 novembre 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948; in prosieguo: la «sentenza 5th AVENUE Products Trading»), punto 23.

[19] Sentenza 5th AVENUE Products Trading, punto 24.

[20] Sentenza 5th AVENUE Products Trading, punto 25.

Solo in tal caso potrà utilizzare il metodo secondario (di cui all'articolo 74, paragrafo 1, del codice doganale) che meglio risponde alle circostanze dell'importazione e, in ultimo luogo, il metodo residuale di cui al paragrafo 3 di tale articolo 74.

38. All'applicazione (obbligatoria), nella causa in esame, del metodo di cui all'articolo 70 del codice comunitario si opporrebbero, secondo il giudice del rinvio, vari motivi:

– al momento della presentazione della dichiarazione in dogana, non era possibile conoscere il prezzo effettivamente pagato o da pagare;

– l'articolo 70, paragrafo 3, del codice doganale esclude l'applicazione del valore di transazione se il prezzo è subordinato a condizioni per le quali non possa essere determinato il valore delle merci;

– non essendo noto il prezzo definitivo al momento della presentazione della dichiarazione, non si può esigere che il dichiarante applichi il metodo del valore di transazione, poiché l'articolo 15, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale lo rende responsabile dell'accuratezza e della completezza delle informazioni riportate nella dichiarazione;

– in base alla sentenza Hamamatsu Photonics Deutschland, non è possibile prendere in considerazione, «come valore in dogana, un valore di transazione concordato costituito, in parte, da un importo inizialmente fatturato e dichiarato e, in parte, da un adeguamento forfettario operato dopo la fine del periodo di fatturazione (…) [e che] sarà operato al rialzo o al ribasso» [21].

39. Per il giudice del rinvio, le circostanze elencate comporterebbero l'applicazione di uno dei metodi secondari (residuali) di determinazione contemplati dall'articolo 74 del codice doganale; segnatamente, nel caso di specie, quello del paragrafo 3 di tale articolo.

40. A mio parere, considerando tutte le informazioni fornite alla Corte di giustizia, nulla ostava all'applicazione, nella causa in esame, dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale, in quanto:

– la base primaria per il valore in dogana è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato *o da pagare* per le merci, determinato al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, e comprendente tutti i pagamenti che sono stati *o devono essere effettuati*, come condizione della vendita delle merci;

– il valore di transazione può (e deve) essere adeguato a posteriori, fermo restando il rispetto di quanto previsto all'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale, e conformemente al paragrafo 3, lettera b), di tale articolo. Occorrerà, a tal fine, che «(...) la vendita o il prezzo non siano subordinati a condizioni (...) per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci».

[21] Sentenza Hamamatsu Photonics Deutschland, punto 35.

41. Orbene, il prezzo dichiarato dalla Tauritus era provvisorio, come era stato concordato nei contratti di vendita delle merci [22]. Tali contratti e i rispettivi allegati indicavano che il prezzo definitivo sarebbe stato influenzato da due fattori che potevano essere noti solo dopo l'importazione, ossia i prezzi medi del carburante sul mercato e il tasso di cambio medio [23].

42. Entrambi i fattori costituiscono «condizioni della vendita» ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, e dell'articolo 70, paragrafo 3, lettera b), del codice doganale. In quanto tali, essi inducono a quantificare taluni pagamenti che, in virtù del rapporto contrattuale tra il compratore e il venditore, rivestono un'importanza tale per quest'ultimo che, in mancanza di detti pagamenti, in definitiva la vendita non si effettuerebbe [24].

43. Si trattava certamente di pagamenti il cui importo non era pienamente *determinato* al momento della dichiarazione in dogana. Orbene, le condizioni per il suo calcolo definitivo rendevano tale importo, fin dal momento della sottoscrizione stessa dei contratti, perfettamente *determinabile*. Solo nell'ipotesi in cui non lo fosse si dovrebbe escludere l'applicazione del metodo del valore di transazione, ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 3, lettera b).

44. Come ha evidenziato il governo spagnolo e come riconosciuto dal governo francese in l'udienza, entrambe le condizioni di vendita (prezzi medi del carburante e tasso di cambio medio) non dipendevano dalla volontà esclusiva di alcuna delle parti contraenti, bensì da circostanze oggettive, di carattere esterno. La constatazione di tali circostanze era facilmente verificabile da parte delle autorità doganali, dinanzi a cui il dichiarante avrebbe potuto dimostrare il prezzo finale pagato una volta aggiunto o sottratto al prezzo provvisorio gli adeguamenti concordati, derivanti da fattori resi pubblici.

45. Contrariamente a quanto sembra sostenere il giudice del rinvio [25], credo che le considerazioni che hanno indotto la Corte di giustizia a pronunciare la sentenza Hamamatsu Photonics Deutschland non siano applicabili alla causa in esame. A tale proposito concordo con la posizione unanime espressa nel corso dell'udienza dai governi intervenuti e dalla Commissione.

46. I contratti sottoscritti dalla Tauritus prevedevano che il prezzo definitivo della vendita fosse subordinato a condizioni oggettive facilmente verificabili, a differenza di quanto avvenuto nella causa Hamamatsu Photonics Deutschland, in cui un'impresa aveva acquistato dalla sua società controllante merci per le quali sono stati fatturati prezzi praticati all'interno del gruppo e la somma dei prodotti fatturati era periodicamente verificata e, se del caso, corretta, in base al metodo cosiddetto «della ripartizione degli utili residui». Tale metodo prevedeva che si combinasse l'attribuzione di un utile minimo con la ripartizione proporzionale di un utile residuo e la fissazione di una fascia obiettivo per determinare l'emissione di note di accredito o di addebito [26].

[22] È irrilevante, a tal fine, che per la dichiarazione in dogana si fornissero inizialmente fatture proforma. L'articolo 145 del regolamento di esecuzione 2015/2447 non esclude questa modalità di fatturazione per i documenti che giustificano il valore di transazione dichiarato, nel caso in cui si tratti di un prezzo provvisorio da completare successivamente.

[23] Questo approccio è abituale nei contratti di vendita sottoscritti dai principali operatori del mercato dei carburanti con i loro clienti. Come evidenziato dalla Commissione nei paragrafi 29 e 30 delle sue osservazioni scritte, ai sensi dell'accordo relativo all'applicazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio 1994 (GU 1994, L 336, pag. 119), la determinazione del valore in dogana delle merci si inquadra in un processo in cui l'eventuale revisione dei prezzi non comporta automaticamente l'esclusione del metodo del valore di transazione.

[24] In tal senso, sentenza 5th AVENUE Products Trading, punto 41.

[25] Punto 29 della decisione di rinvio, che cita il punto 35 della sentenza Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] Sentenza Hamamatsu Photonics Deutschland, punti 14 e 15.

47. Pertanto, le condizioni per determinare il valore delle merci nella causa Hamamatsu Photonics Deutschland erano significativamente più complesse e, in particolare, più difficili da verificare per l'autorità doganale di quelle del caso di specie. Ritengo, dunque, che la dottrina di tale sentenza non si possa estendere al procedimento in esame.

48. Sostengo, in sintesi, che in circostanze come quelle della controversia oggetto del procedimento principale occorresse adottare il metodo principale di cui all'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale. Il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate (che, come ho già affermato, costituisce in linea generale la base di calcolo del valore in dogana) si sarebbe potuto adeguare *a posteriori*, sulla base di fattori già contemplati nel contratto di vendita e facilmente oggettivabili, per riflettere il valore economico reale di tali merci.

C. Sulla seconda questione pregiudiziale

49. Il giudice del rinvio chiede che sia interpretato l'articolo 173, paragrafo 3, del codice doganale. Intende sapere, in particolare, se sul dichiarante incomba l'obbligo di chiedere alle autorità doganali un *adeguamento* del valore in dogana, determinato e dichiarato ai sensi dell'articolo 74 di detto codice, qualora «il prezzo effettivamente da pagare per le merci, di cui all'articolo 70, paragrafo 1, di tale [codice] – che non era e non avrebbe potuto essere noto al momento della presentazione della dichiarazione – diventi evidente in un momento successivo all'immissione in libera pratica di tali merci».

50. La risposta alla seconda questione pregiudiziale potrebbe essere superflua nel caso in cui si confermi che il valore della transazione doveva essere calcolato, nella causa in esame, con il metodo principale di cui all'articolo 70 del codice doganale.

51. In ogni caso, dati i termini in cui si pone la seconda questione del giudice del rinvio, concentrerò la mia analisi su di esso, ai fini del quale occorre chiarire il meccanismo di adeguamento del prezzo definitivo, qualora il suo calcolo dipenda da determinati fattori futuri (ma facilmente oggettivabili).

52. In tale ipotesi, il prezzo definitivo si adegua tramite un processo che si sviluppa in due fasi: a) quella relativa al momento della dichiarazione, quando è noto solo il prezzo provvisorio; b) quella relativa al momento in cui, una volta soddisfatte le condizioni di vendita ancora in sospeso, si stabilisce il prezzo definitivo delle merci svincolate.

53. A tal fine, il codice doganale prevede due meccanismi:

– in primo luogo, quello di cui al suo articolo 166: si accetta che «una persona ottenga il vincolo delle merci a un regime doganale sulla base di una dichiarazione semplificata che può omettere talune indicazioni di cui all'articolo 162 o i documenti di accompagnamento menzionati all'articolo 163»[27]. Alla dichiarazione semplificata si aggiungerà successivamente una dichiarazione complementare, disciplinata dall'articolo 167 del medesimo codice;

– in secondo luogo, quello di cui al suo articolo 73: le autorità doganali possono autorizzare su richiesta «la determinazione» di alcuni «importi sulla base di criteri specifici, se non sono quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione in dogana».

[27] In particolare, l'articolo 162 del codice doganale fa riferimento a «tutte le indicazioni necessarie per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale sono dichiarate le merci».

54. In base al meccanismo di cui all'articolo 166 del codice doganale, l'importatore dichiara inizialmente il prezzo provvisorio delle merci e, a suo tempo, per mezzo della dichiarazione complementare (articolo 167), il prezzo definitivo.

55. Al contrario, il meccanismo di cui all'articolo 73 del codice doganale è riservato agli importi che, alla data di accettazione della dichiarazione in dogana, siano quantificabili esclusivamente sulla base di *criteri specifici fissati dalle autorità doganali*.

56. Date le circostanze di fatto della controversia, ritengo che si dovesse ricorrere al meccanismo di cui all'articolo 166 e non a quello di cui all'articolo 73 del codice doganale, poiché i due fattori di calcolo stabiliti nei contratti di vendita (prezzo medio del carburante e tasso di cambio medio) consentivano di determinare l'importo del prezzo definitivo alla data della dichiarazione in dogana. Di conseguenza, sarebbe bastato avvalersi della dichiarazione semplificata di cui all'articolo 166, in attesa di effettuare la dichiarazione complementare cui fa riferimento l'articolo 167.

57. In presenza di elementi che consentono, di per sé, di quantificare gli importi che determinano il valore in dogana, diventa superfluo il ricorso al meccanismo di cui all'articolo 73 del codice doganale, vale a dire, attraverso la fissazione di altri *criteri specifici*.

58. Il meccanismo di cui agli articoli 166 e 167 del codice doganale, oltre a conformarsi ai requisiti di accuratezza (articolo 15 del medesimo codice), garantisce, in ultima analisi, la determinazione del valore economico reale delle merci. Al contrario, il meccanismo di cui all'articolo 73 del codice doganale non consente un livello di accuratezza analogo, poiché opera secondo criteri che, pur essendo specifici, non potranno mai produrre un risultato tanto valido quanto quello conseguito tramite gli elementi del prezzo che determinano con esattezza il valore economico reale del bene importato.

59. Ho già esposto il motivo per cui il metodo di valutazione secondario applicato dalla Tauritus (quello di cui all'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale) non risultava opportuno. Si tratta di un mero metodo residuale, limitato alle ipotesi in cui non sia possibile determinare il valore in dogana neppure secondo i metodi di cui all'articolo 74, paragrafo 1. Questi ultimi, a loro volta, sono applicabili esclusivamente qualora non sia possibile ricorrere al metodo principale di cui all'articolo 70 del codice doganale, perché il prezzo delle merci (valore di transazione) è subordinato a condizioni che impediscono di determinare il loro valore.

60. Atteso che, come da me sostenuto, le condizioni fissate nei contratti sottoscritti tra la Tauritus e i suoi fornitori permettevano di determinare facilmente il prezzo definitivo in maniera oggettiva, era necessario impiegare il metodo principale (articolo 70 del codice doganale) per stabilire il valore reale della transazione.

61. Aggiungerò che il metodo residuale di cui all'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale non poteva integrarsi *in modo naturale*, per così dire, con la procedura di rettifica di cui all'articolo 173 del medesimo codice. In altri termini, non è possibile combinare entrambe le disposizioni in maniera da configurare una procedura complessa nello stesso modo in cui si combinano gli articoli 166 e 167 del codice doganale.

62. Difatti, la dichiarazione semplificata di cui all'articolo 166 del codice doganale trova nella dichiarazione complementare di cui all'articolo 167 del medesimo codice la sua integrazione necessaria, al fine di completare la dichiarazione doganale nel suo complesso (entrambe «costitui[scono] uno strumento unico ed indivisibile» ai sensi dell'articolo 167, paragrafo 4, del codice doganale).

63. In tali condizioni, per attenermi al testo della seconda questione pregiudiziale, non risultava applicabile l'articolo 173 del codice doganale, che prevede la «*modifica* della dichiarazione in dogana».

64. Le modifiche ammissibili ai sensi dell'articolo 173 del codice doganale non sono finalizzate a *integrare* con una dichiarazione complementare una dichiarazione preventiva di carattere *provvisorio*, bensì a *rettificare* il contenuto di una dichiarazione presentata a suo tempo avente carattere di dichiarazione compiuta e completa. Occorre tener conto, peraltro, del fatto che il ricorso alle modifiche, costituendo un'eccezione al principio di irrevocabilità della dichiarazione in dogana, è soggetto a un regime restrittivo [28].

65. In altri termini, le dichiarazioni doganali che riflettono un prezzo definitivo non sottoposto a ulteriori adeguamenti potranno, se del caso, essere modificate (ma non integrate da una dichiarazione complementare) facendo valere l'articolo 173 del codice doganale. Per contro, le dichiarazioni che riportano un prezzo provvisorio soggetto ad adeguamenti successivi facilmente verificabili devono essere regolamentate dagli articoli 166 e 167 del medesimo codice.

66. Se è noto fin dall'inizio (già al momento della dichiarazione) che il prezzo delle merci è soltanto provvisorio, non è possibile occultare tale dato all'amministrazione doganale e attendere il momento in cui sia noto il prezzo definitivo per informarla tramite una modifica della dichiarazione iniziale *ex* articolo 173.

67. Ai fini dell'accuratezza e della completezza delle informazioni riportate nella dichiarazione iniziale, come richiesto dall'articolo 15, paragrafo 2, lettera a), del codice doganale, è necessario comunicare detta circostanza all'atto stesso della dichiarazione iniziale.

68. Ritengo, pertanto, che in circostanze come quelle di cui trattasi, la dichiarazione iniziale dovesse avere carattere di dichiarazione semplificata (articolo 166 del codice doganale), da integrarsi successivamente con una dichiarazione complementare ai sensi dell'articolo 167 del medesimo codice. Non occorreva ricorrere all'articolo 173 del codice doganale per *modificare* una dichiarazione presentata ai sensi dell'articolo 74, paragrafo 3, del citato codice, allo scopo di *rettificare* dati la cui incompletezza era nota fin dall'inizio.

69. Le considerazioni svolte finora non precludono, com'è logico, che, in occasione di un controllo fiscale, le autorità doganali verifichino l'accuratezza e la completezza delle informazioni fornite in una dichiarazione doganale. In particolare, tali autorità sono abilitate a dimostrare quale fosse il valore economico della merce importata (il prezzo effettivamente pagato a seguito degli adeguamenti pertinenti del prezzo provvisorio) e a trarre le conseguenze del caso in merito al calcolo dell'IVA all'importazione e degli interessi di mora.

70. La seconda questione pregiudiziale, tuttavia, non verte sui poteri di controllo delle autorità doganali.

[28] V., al riguardo, sentenza dell'8 giugno 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457), punti da 41 a 48.

V. Conclusione

71. Alla luce di quanto precede, propongo alla Corte di giustizia di rispondere allo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) nei seguenti termini:

«1) L'articolo 70, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione,

dev'essere interpretato nel senso che:

si applica a una situazione in cui, al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana e sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte nel territorio doganale, sono note, oltre al loro prezzo provvisorio, le condizioni che determineranno il suo prezzo definitivo, purché tali condizioni si fondino su criteri oggettivi e facili da verificare da parte dell'autorità doganale, circostanza che spetta al giudice del rinvio valutare.

2) L'articolo 173, paragrafo 3, del regolamento n. 952/2013

dev'essere interpretato nel senso che:

consente al dichiarante, previa sua domanda in tal senso, di modificare una o più indicazioni della dichiarazione in dogana, senza che tale modifica costituisca il meccanismo adeguato qualora occorra presentare una dichiarazione complementare ai sensi dell'articolo 167 del regolamento n. 952/2013».