Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

16 gennaio 2025*

«Rinvio pregiudiziale – Unione doganale – Regolamento (UE) n. 952/2013 – Codice doganale dell'Unione – Regolamento delegato (UE) 2015/2446 – Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 – Zone franche – Cambiamento di posizione doganale da merci non unionali in merci unionali – Scritture del titolare di un'autorizzazione ad esercitare attività in zona franca – Legittimo affidamento – Autorità di cosa giudicata»

Nel procedimento C-376/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Augstākā tiesa (Senāts) (Corte suprema, Lettonia), con decisione del 14 giugno 2023, pervenuta in cancelleria il 15 giugno 2023, nel procedimento

«BALTIC CONTAINER TERMINAL» SIA

contro

Valsts ieņēmumu dienests,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da I. Jarukaitis, presidente della Quarta Sezione, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, D. Gratsias (relatore) e E. Regan, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la «BALTIC CONTAINER TERMINAL» SIA, da D. Kiseļevs e A. Zieds, valdes locekļi;

– per il governo lettone, da E. Bārdiņš, J. Davidoviča e K. Pommere, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da E. Kalniņš e F. Moro, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza dell'11 luglio 2024,

* Lingua processuale: il lettone.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione:

– dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, lettera a), dell'articolo 214, paragrafo 1, nonché dell'articolo 215, 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 (GU 2013, L 269, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale dell'Unione»);

– dell'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione (GU 2015, L 343, pag. 1), nonché

– dei principi generali di tutela del legittimo affidamento e dell'autorità di cosa giudicata.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «BALTIC CONTAINER TERMINAL» SIA (in prosieguo: la «Baltic Container») e il Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria, Lettonia) relativamente al pagamento di dazi all'importazione e dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) afferenti a merci uscite dalla zona franca del porto di Riga (Lettonia).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Codice doganale dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 5 del codice doganale dell'Unione, intitolato «Definizioni»:

«Ai fini del codice, si intende per:

(...)

12) "dichiarazione in dogana": atto con il quale una persona manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare le merci a un determinato regime doganale, con l'indicazione, se del caso, dell'eventuale specifica procedura da applicare;

(...)

16) "regime doganale": uno dei regimi seguenti cui possono essere vincolate le merci conformemente al codice:
   a) immissione in libera pratica;
   b) regimi speciali;
   c) esportazione;

(...)

22) “posizione doganale”: la posizione di una merce come merce unionale o come merce non unionale;

23) “merci unionali”: merci che rientrano in una delle categorie seguenti:
a) merci interamente ottenute nel territorio doganale dell’Unione [europea], senza aggiunta di merci importate da paesi o territori non facenti parte del territorio doganale dell’Unione;
b) merci introdotte nel territorio doganale dell’Unione da paesi o territori non facenti parte di tale territorio e immesse in libera pratica;

(...)

24) “merci non unionali”: le merci diverse da quelle di cui al punto 23 o che hanno perso la posizione doganale di merci unionali;

(...)».

4 L’articolo 79 di tale codice, intitolato «Obbligazione doganale sorta in seguito a inosservanza», così prevede:

«1. Per merci soggette ai dazi all’importazione, sorge un’obbligazione doganale all’importazione in seguito all’inosservanza di:

a) uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all’introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell’Unione, alla loro sottrazione alla vigilanza doganale o per la circolazione, la trasformazione, il magazzinaggio, la custodia temporanea, l’ammissione temporanea o la rimozione di siffatte merci all’interno di tale territorio;

(...)

3. Nei casi di cui al paragrafo 1, lettere a) e b), il debitore è una delle persone seguenti:

a) qualsiasi persona che era tenuta a rispettare gli obblighi in questione;

(...)».

5 L’articolo 158, paragrafo 1, di detto codice, intitolato «Dichiarazione in dogana delle merci e vigilanza doganale sulle merci unionali», dispone quanto segue:

«Tutte le merci destinate a essere vincolate a un regime doganale, a eccezione del regime di zona franca, sono oggetto di una dichiarazione in dogana appropriata al regime in questione».

6 L’articolo 188 del medesimo codice, intitolato «Verifica della dichiarazione in dogana», così prevede:

«Per verificare l’esattezza delle indicazioni contenute in una dichiarazione in dogana che è stata accettata, le autorità doganali possono:

a) esaminare la dichiarazione e i documenti di accompagnamento;

b) chiedere al dichiarante di fornire altri documenti;

c) procedere alla visita delle merci;

d) prelevare campioni per l'analisi o per un controllo approfondito delle merci».

7 L'articolo 201 del codice doganale dell'Unione, intitolato «Ambito di applicazione ed effetto», che fa parte del titolo VI di quest'ultimo, a sua volta intitolato «Immissione in libera pratica ed esenzione dai dazi all'importazione», dispone quanto segue:

«1. Le merci non unionali destinate al mercato dell'Unione o destinate all'uso o al consumo privato nell'ambito del territorio doganale dell'Unione sono vincolate al regime di immissione in libera pratica.

2. L'immissione in libera pratica comporta:

a) la riscossione dei dazi dovuti all'importazione;

b) la riscossione, ove opportuno, di altri oneri, come previsto dalle pertinenti disposizioni vigenti in materia di riscossione di tali oneri;

(...)

3. L'immissione in libera pratica attribuisce alle merci non unionali la posizione doganale di merci unionali».

8 Il titolo VII di tale codice verte sui regimi doganali speciali. Il capo I di tale titolo VII, che contiene gli articoli da 210 a 225 di detto codice, stabilisce le disposizioni generali relative a tali regimi doganali speciali.

9 L'articolo 210 del summenzionato codice, intitolato «Ambito di applicazione», dispone quanto segue:

«Le merci possono essere vincolate a una delle seguenti categorie di regimi speciali:

(...)

b) deposito, che comprende il deposito doganale e le zone franche;

(...)».

10 L'articolo 211, paragrafo 1, lettera b), del medesimo codice è così formulato:

«È richiesta l'autorizzazione delle autorità doganali per:

(...)

b) la gestione di strutture di deposito per il deposito doganale delle merci, salvo nei casi in cui il gestore delle strutture di deposito sia l'autorità doganale».

11 L'articolo 214 del codice doganale dell'Unione, intitolato «Scritture», così prevede:

«1. Fatta eccezione per il regime di transito e salvo che sia altrimenti disposto, il titolare dell'autorizzazione, il titolare del regime e tutte le persone che svolgono un'attività che comporta il deposito, la lavorazione o la trasformazione delle merci, oppure la vendita o l'acquisto delle merci nelle zone franche, tengono delle scritture adeguate nella forma approvata dalle autorità doganali.

Le scritture contengono le informazioni e le indicazioni che consentono alle autorità doganali di sorvegliare il regime in questione, in particolare per quanto riguarda l'identificazione, la posizione doganale e i movimenti delle merci vincolate a tale regime.

(...)».

12 L'articolo 215 di tale codice, intitolato «Appuramento di un regime speciale», dispone quanto segue:

«1. Nei casi diversi dal regime di transito e fatto salvo l'articolo 254, un regime speciale è appurato quando le merci vincolate a tale regime, o i prodotti trasformati, sono vincolati a un successivo regime, sono usciti dal territorio doganale dell'Unione, sono stati distrutti e non restano i residui, o sono abbandonati allo Stato conformemente all'articolo 199.

(...)».

13 Ai sensi dell'articolo 247 del codice di cui trattasi, intitolato «Merci non unionali nelle zone franche»:

«1. Durante la loro permanenza in una zona franca, le merci non unionali possono essere immesse in libera pratica o essere vincolate al regime di perfezionamento attivo, di ammissione temporanea o di uso finale, alle condizioni stabilite per tali regimi.

In questi casi, le merci non sono considerate vincolate al regime di zona franca.

(...)».

Regolamento delegato 2015/2446

14 Ai sensi dell'articolo 1 del regolamento delegato 2015/2446 intitolato «Definizioni»:

«Ai fini del presente regolamento si intende per:

(...)

22) "numero di riferimento principale (*Master Reference Number — MRN*)»: il numero di registrazione assegnato dall'autorità doganale competente alle dichiarazioni o notifiche di cui all'articolo 5, punti da 9 a 14, del [codice doganale dell'Unione], alle operazioni TIR o alle prove della posizione doganale di merci unionali;

(...)».

15 La sezione 3 del capo 1 del titolo V di tale regolamento delegato, che contiene gli articoli da 123 a 127 di quest'ultimo, stabilisce le norme relative alla prova della posizione doganale di merci unionali. Secondo tali articoli, la prova della posizione doganale di merci unionali può essere prodotta mediante un documento «T2L» o «T2LF», una fattura o un documento di trasporto che indichi il codice «T2L» o «T2LF» accompagnato dalla firma dello speditore o, in mancanza, dell'interessato, di un manifesto della compagnia di navigazione o dei carnet TIR, ATA, nonché dei «formulari 302» relativi al trasporto di merci conformemente alla convenzione tra gli Stati contraenti del trattato del Nord Atlantico sullo statuto delle loro forze armate, firmata a Londra il 19 giugno 1951.

16 L'articolo 178 di detto regolamento delegato, intitolato «Scritture», dispone quanto segue:

«1. Le scritture di cui all'articolo 214, paragrafo 1, del [codice doganale dell'Unione] contengono i seguenti elementi:

(...)

b) l'MRN o, se non esiste, qualsiasi altro numero o codice che identifichi le dichiarazioni doganali con le quali le merci sono vincolate al regime speciale e, se il regime è stato appurato conformemente all'articolo 215, paragrafo 1, del [codice doganale dell'Unione], le informazioni sulle relative modalità di appuramento;

c) i dati che consentono l'identificazione inequivocabile dei documenti doganali diversi dalle dichiarazioni doganali, degli eventuali altri documenti relativi al vincolo delle merci a un regime speciale e di qualsiasi altro documento pertinente per il corrispondente appuramento del regime;

(...)

2. Nel caso delle zone franche le scritture contengono, oltre alle informazioni di cui al paragrafo 1, i seguenti elementi:

a) indicazioni che consentano di identificare i documenti di trasporto per le merci che entrano nelle zone franche o che ne escono;

(...)

3. Le autorità doganali possono esonerare dall'obbligo di fornire alcune delle informazioni di cui ai paragrafi 1 e 2 se ciò non pregiudica la vigilanza e i controlli doganali relativi all'uso di un regime speciale».

(...)».

Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447

17 L'articolo 226 del regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione

(GU 2015, L 343, pag. 558), intitolato «Numero di riferimento principale (MRN)» e vertente sulle modalità di applicazione dell'articolo 172 del codice doganale dell'Unione, a sua volta intitolato «Accettazione di una dichiarazione in dogana», dispone quanto segue:

«Salvo nei casi in cui la dichiarazione in dogana sia presentata oralmente o mediante un atto che si considera costituisca una dichiarazione in dogana, o in cui la dichiarazione in dogana consista in un'iscrizione nelle scritture del dichiarante a norma dell'articolo 182 del [codice doganale dell'Unione], le autorità doganali notificano al dichiarante l'accettazione della dichiarazione in dogana e gli comunicano un MRN per tale dichiarazione nonché la data di accettazione della medesima.

Il presente articolo non si applica prima delle date rispettive di introduzione del sistema automatizzato di esportazione (AES) e del nuovo sistema di transito informatizzato (NCTS) e di potenziamento dei sistemi nazionali di importazione di cui all'allegato della decisione di esecuzione 2014/255/UE [della Commissione, del 29 aprile 2014, che stabilisce il programma di lavoro per il codice doganale dell'Unione (GU 2014, L 134, pag. 46)]».

Diritto lettone

Decreto n. 500 del *Consiglio dei ministri, relativo ai depositi doganali, al deposito temporaneo e alle zone franche*

18 Il punto 77 del Ministru kabineta noteikumi Nr. 500 «Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi» (decreto n. 500 del Consiglio dei ministri, relativo ai depositi doganali, al deposito temporaneo e alle zone franche), del 22 agosto 2017 (Latvijas Vēstnesis, 2017, n. 173) così prevede:

«Ogni persona nella cui zona franca merci non unionali vengono immagazzinate, lavorate, vendute o acquistate provvede affinché le merci immagazzinate nella zona franca siano iscritte nelle scritture ed identificate».

19 Ai sensi del punto 79 di tale decreto:

«La persona interessata deve presentare un estratto mensile, entro il periodo specificato nell'approvazione, delle merci non unionali introdotte nella zona franca, da essa uscite e iscritte nelle scritture durante il mese precedente, indicando il numero del documento doganale o della lettera di vettura con cui le merci sono entrate e uscite dalla zona franca, oppure fornire l'accesso online al sistema di contabilità delle merci ai funzionari dell'amministrazione tributaria».

Legge relativa al procedimento amministrativo

20 L'articolo 153, paragrafo 3, dell'Administratīvā procesa likums (legge relativa al procedimento amministrativo), del 25 ottobre 2001 *(Latvijas Vēstnesis*, 2001, n. 164), dispone quanto segue:

«I fatti stabiliti nella motivazione di una sentenza passata in giudicato non devono essere provati nuovamente nella trattazione di una causa amministrativa cui partecipino le medesime parti».

Legge sul sistema giudiziario

21 L'articolo 16, paragrafi 3 e 4, della Likums «Par tiesu varu» (legge sul sistema giudiziario), del 15 dicembre 1992 (*Latvijas Vēstnesis*, 1993, n. 1/2) così prevede:

«(3) Secondo quanto stabilito dalla legge, una sentenza è vincolante per il giudice quando esamina altre controversie connesse a tale causa.

(4) Siffatte sentenze hanno forza di legge, sono vincolanti *erga omnes* e devono essere trattate con lo stesso rispetto riservato alle leggi».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

22 La Baltic Container, ricorrente nel procedimento principale, è titolare di un'autorizzazione ad esercitare attività di carico, scarico e magazzinaggio di merci nella zona franca del porto di Riga. L'amministrazione tributaria ha approvato le scritture, ai sensi dell'articolo 214 del codice doganale dell'Unione, nelle quali la Baltic Container registra le merci collocate in zona franca.

23 Nell'ambito di un controllo della contabilità delle merci collocate in zona franca, l'amministrazione tributaria ha ritenuto che talune merci non unionali, ai sensi dell'articolo 5, punto 24, del codice doganale dell'Unione, nella fattispecie cestini di plastica in rattan, entrati via mare in zona franca in tre container il 2 ottobre 2018, il 18 dicembre 2018 e il 15 gennaio 2019 e iscritti nelle scritture della Baltic Container, avessero lasciato la zona franca di Riga il 2 ottobre 2018, il 18 dicembre 2018 e il 17 gennaio 2019 senza essere vincolate a un regime doganale successivo. Pertanto, il regime doganale speciale di deposito in zona franca non era stato appurato. L'amministrazione tributaria ha concluso che le merci in questione erano state sottratte alla vigilanza doganale, il che, secondo tale amministrazione, ha fatto sorgere un'obbligazione doganale in capo alla Baltic Container in forza dell'articolo 79 del codice doganale dell'Unione.

24 Con decisione del 19 luglio 2019, l'amministrazione tributaria ha ingiunto alla Baltic Container di pagare i dazi all'importazione, l'IVA nonché penalità di mora relative a questi due oneri.

25 Con sentenza del 9 luglio 2021, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia) ha respinto il ricorso della Baltic Container avverso tale decisione nella parte riguardante i dazi all'importazione e l'IVA.Tale giudice ha rilevato che le merci in questione erano state fatte uscire dalla zona franca interessata sulla base di tre lettere di vettura redatte conformemente alla Convenzione relativa al contratto di trasporto internazionale di merci su strada, firmata a Ginevra il 19 maggio 1956, come modificata dal protocollo del 5 luglio 1978, nelle quali la posizione doganale di tali merci era indicata dal segno «C» – che serve a designare «merci unionali» ai sensi dell'articolo 5, punto 23, del codice doganale dell'Unione – il che è stato certificato dal timbro doganale e dalla firma di un funzionario doganale (in prosieguo: le «lettere di vettura CMR»). Tuttavia, dopo l'uscita di tali merci da detta zona franca, i funzionari doganali avrebbero constatato di non disporre dei documenti che giustificassero il loro passaggio dalla posizione doganale di «merci non unionali» a quella di «merci unionali».

26 Infatti, dalle norme applicabili risulterebbe che una lettera di vettura CMR può fungere da prova della posizione doganale di merci unionali unicamente nel caso di merci che hanno già tale posizione e non nei confronti di merci che la ottengono a seguito di un cambiamento. Un siffatto cambiamento di posizione doganale potrebbe essere dimostrato mediante una dichiarazione in

dogana che indichi un MRN o una lettera di vettura che indichi parimenti un MRN attribuito a tale dichiarazione in dogana. Pertanto, una dicitura manoscritta che indichi «posizione C», una firma e un timbro apposti su una lettera di vettura CMR non possono – in assenza di un riferimento a un MRN che consenta di constatare l'applicazione di un regime doganale che conferisce tale posizione doganale a merci non unionali – fungere da prova del cambiamento di detta posizione in «merci unionali».

27 La Baltic Container ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza del 9 luglio 2021, di cui al punto 25 della presente sentenza, dinanzi all'Augstākā tiesa (Senāts) (Corte suprema, Lettonia), giudice del rinvio.

28 A sostegno di tale impugnazione, la Baltic Container sostiene che essa non ha violato alcun obbligo di legge in quanto titolare di un'autorizzazione ad esercitare attività in zona franca (in prosieguo: il «titolare»), non ha consapevolmente partecipato all'uscita illegale delle merci di cui trattasi dalla zona franca interessata e non ha avuto, né avrebbe potuto avere, conoscenza del carattere illegale di tale uscita. Infatti, essa avrebbe iscritto tali merci nelle sue scritture, conformemente all'approvazione rilasciata dall'amministrazione tributaria, e le avrebbe consegnate al trasportatore conformemente alle lettere di vettura CMR, le quali recherebbero il timbro doganale nonché una dicitura firmata di un funzionario doganale indicante che la posizione doganale di dette merci era quella di merci unionali, il che sarebbe conforme alla prassi doganale. La Baltic Container sarebbe quindi legittimata ad attendersi un appuramento del regime doganale speciale di deposito in zona franca al quale tale merci erano vincolate.

29 La Baltic Container invoca altresì una sentenza della Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (Corte regionale di Riga, collegio degli affari penali, Lettonia) del 5 febbraio 2021, con la quale tale giudice ha annullato le sanzioni amministrative inflitte alla ricorrente nel procedimento principale sotto forma di penalità per gli stessi fatti di cui trattasi nella presente causa. Secondo tale sentenza, la Baltic Container non aveva violato l'articolo 215, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, in quanto non aveva fatto uscire le merci di cui trattasi dalla zona franca interessata prima di vincolarle a un regime doganale successivo. In particolare, detto giudice ha dichiarato che non vi era alcun motivo di ritenere che una lettera di vettura CMR recante la dicitura «posizione C» e munita del timbro doganale nonché della firma di un funzionario doganale non fosse sufficiente affinché tali merci fossero vincolate a un regime doganale successivo. Lo stesso giudice avrebbe altresì constatato che esisteva una prassi doganale secondo la quale le merci erano vincolate a un regime doganale successivo quando la lettera di vettura CMR ad essa relativa recava la dicitura «posizione C», certificata dal timbro dell'ufficio doganale.

30 L'amministrazione tributaria sostiene che, al momento dell'uscita delle merci di cui trattasi dalla zona franca interessata, la Baltic Container non ha vigilato affinché esse fossero vincolate a un regime doganale successivo né ha fatto figurare, nelle sue scritture, gli elementi previsti all'articolo 178, paragrafo 1, lettera b), del regolamento delegato 2015/2446. Secondo l'amministrazione tributaria, la posizione doganale delle merci non unionali può essere modificata in merci unionali solo mediante il vincolo a un regime doganale successivo a seguito del deposito di una dichiarazione in dogana identificata mediante un MRN. Pertanto, la Baltic Container avrebbe dovuto indicare, nelle sue scritture, un MRN che consentisse di identificare la dichiarazione in dogana che ha comportato il cambiamento di posizione doganale delle merci in questione da merci non unionali in merci unionali, non essendo sufficiente a tal fine la dicitura «posizione C» figurante sulle lettere di vettura CMR.

31 Il giudice del rinvio dubita della possibilità, per la Baltic Container, di controllare la posizione doganale delle merci di cui trattasi sulla base di un MRN figurante sulle lettere di vettura CMR e di verificare l'autenticità di un documento T2L, in base al quale un'autorità doganale di un altro Stato membro avrebbe potuto aver modificato tale posizione, in quanto non è certo che tale società avesse accesso alle banche dati richieste a tal fine. Inoltre, all'epoca delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, la prassi dell'amministrazione tributaria sarebbe consistita nel sottoporre tutte le merci unionali a un controllo doganale supplementare prima della loro uscita dalla zona portuale interessata, e le lettere di vettura CMR contenevano, a titolo di prova della posizione doganale delle merci unionali, una dicitura di tale posizione firmata dal funzionario doganale e recante il timbro dell'ufficio doganale.

32 Il giudice del rinvio precisa altresì che, secondo l'atto di approvazione, da parte delle autorità doganali lettoni, della forma delle scritture tenute dalla Baltic Container, quest'ultima deve conservarle in un sistema online e consentire a dette autorità doganali di accedere a tale sistema. Secondo tale atto di approvazione, la Baltic Container dovrebbe conservare gli originali o le copie dei documenti di trasporto che accompagnano le merci entrate nella zona franca interessata e uscite da quest'ultima. Qualora tali merci siano introdotte in tale zona franca o uscite da quest'ultima mediante la redazione di una dichiarazione in dogana o di una dichiarazione di riesportazione che indichi un MRN, la Baltic Container non sarebbe tenuta, in quanto titolare, a conservare copie di tale MRN per dette merci. Al fine di evitare la duplicazione delle informazioni nelle banche dati delle dogane e dei terminali, detto atto di approvazione sarebbe stato successivamente modificato per prevedere che, quando un carico è stato dichiarato o vincolato a un regime doganale e gli è stato attribuito un MRN, non è necessario conservare copie dei documenti di trasporto.

33 Il giudice del rinvio ha ritenuto che, in tali circostanze, occorresse interrogare la Corte in merito all'interpretazione della normativa doganale dell'Unione riguardante le condizioni di appuramento del regime doganale di deposito in una zona franca nonché gli obblighi incombenti a un'impresa come la Baltic Container riguardo agli elementi da conservare nelle sue scritture e all'eventuale verifica di un cambiamento di posizione doganale. Nel caso in cui le norme doganali dell'Unione dovessero essere interpretate nel senso che un cambiamento della posizione doganale non possa essere effettuato secondo le modalità attuate dalla Baltic Container, il giudice del rinvio si interroga altresì sulla questione se quest'ultima possa fondare un legittimo affidamento sulla prassi delle autorità doganali consistente nell'indicare sulle lettere di vettura CMR la posizione doganale delle merci in uscita da una zona franca.

34 Il giudice del rinvio chiede altresì se il principio dell'autorità di cosa giudicata, riconosciuto nel diritto nazionale e nel diritto dell'Unione, gli vieti di pervenire a conclusioni diverse da quelle alle quali è pervenuta la Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (Corte regionale di Riga, collegio degli affari penali), in una sentenza del 5 febbraio 2021, divenuta definitiva, secondo la quale la Baltic Container non è colpevole di inosservanza, ai sensi dell'articolo 79 del codice doganale dell'Unione, degli obblighi ad essa incombenti in forza della normativa doganale dell'Unione.

35 In tale contesto, l'Augstākā tiesa (Senāts) (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446, in combinato disposto con l'articolo 214, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, consenta di appurare il regime speciale della zona franca senza che sia stato inserito nel sistema di registrazione elettronico il numero di riferimento principale (Master Reference Number – MRN) che identifica la dichiarazione in dogana tramite la quale le merci sono vincolate al regime doganale successivo.

2) Se l'articolo 214, paragrafo 1, e l'articolo 215, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione e l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446 consentano al titolare del regime speciale di "deposito in zona franca" di appurare detto regime unicamente sulla base di una dicitura apposta da un funzionario doganale sul documento di trasporto delle merci (lettera di vettura CMR) relativa alla posizione doganale di tali merci, senza procedere esso stesso alla verifica della validità della posizione doganale delle medesime.

3) In caso di risposta negativa alla seconda questione, quale sia il livello di verifica ai sensi dell'articolo 214, paragrafo 1, e dell'articolo 215, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione e dell'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446 sufficiente per ritenere che il regime speciale di "deposito in zona franca" sia stato correttamente appurato.

4) Se il titolare del regime speciale di "deposito in zona franca" possa nutrire un legittimo affidamento fondato sulla conferma da parte delle autorità doganali che la posizione doganale delle merci è cambiata da "merci non unionali" a "merci unionali", sebbene detta conferma non indichi né il motivo del cambiamento di posizione [doganale] delle merci né informazioni che consentano di accertare tale motivo.

5) In caso di risposta negativa alla quarta questione, se possa costituire un motivo di esenzione dall'obbligazione doganale derivante dall'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, lettera a), del codice doganale dell'Unione, tenuto conto del principio dell'autorità del giudicato riconosciuto dal diritto nazionale e dal diritto dell'Unione, il fatto che, in una diversa causa dinanzi a un giudice nazionale sia stato dichiarato, con sentenza definitiva, che, in base alle procedure stabilite dalle autorità doganali, il titolare del regime doganale non aveva commesso alcuna infrazione in relazione al regime doganale speciale della "zona franca"».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

36 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 214, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione e l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446 debbano essere interpretati nel senso che essi non ostano a che il titolare indichi, nelle sue scritture, che il regime doganale della zona franca al quale le merci interessate erano vincolate è stato appurato senza indicare, in tali scritture, l'MRN che identifica la dichiarazione in dogana corrispondente al vincolo di tali merci a un regime doganale successivo.

37 L'articolo 214, paragrafo 1, primo comma, del codice doganale dell'Unione impone al titolare l'obbligo di tenere delle scritture adeguate nella forma approvata dalle autorità doganali. Secondo tale articolo 214, paragrafo 1, secondo comma, tali scritture contengono le informazioni e le indicazioni che consentono alle autorità doganali di sorvegliare il regime in questione, in particolare per quanto riguarda l'identificazione, la posizione doganale e i movimenti delle merci vincolate a tale regime.

38 La portata di tale obbligo è precisata all'articolo 178, paragrafo 1, del regolamento delegato 2015/2446, che elenca gli elementi che dette scritture devono contenere e che prevede, in particolare, le condizioni alle quali il titolare è tenuto ad includere un MRN in esse.

39 Per quanto riguarda più precisamente tale articolo 178, paragrafo 1, lettera b), detta disposizione enuncia due obblighi distinti, vale a dire che le scritture devono contenere, da un lato, l'MRN o, se non esiste, qualsiasi altro numero o codice che identifichi le dichiarazioni doganali con le quali le merci sono vincolate al regime speciale e, dall'altro, se il regime è stato appurato, le informazioni sulle relative modalità di appuramento.

40 Orbene, per quanto riguarda il primo di tali obblighi, occorre rilevare, al pari dell'avvocata generale al paragrafo 41 delle sue conclusioni, che, ai sensi dell'articolo 158, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, il vincolo delle merci al regime doganale speciale della zona franca non richiede una dichiarazione in dogana, sicché non viene comunicato alcun MRN in occasione di tale vincolo.

41 Per quanto riguarda il secondo di tali obblighi, esso riguarda l'appuramento del regime speciale al quale le merci interessate sono state vincolate. Conformemente all'articolo 215, paragrafo 1, di tale codice, il regime doganale speciale della zona franca può essere appurato in quattro modi diversi. In primo luogo, quando le merci che ne sono oggetto sono vincolate a un successivo regime doganale, in secondo luogo, quando sono uscite dal territorio doganale dell'Unione, in terzo luogo, quando sono state distrutte e non restano i residui e, in quarto luogo, quando sono abbandonate allo Stato.

42 Nel caso di specie, il giudice del rinvio indica che i tre carichi di cui trattasi nel procedimento principale sono stati vincolati al regime doganale speciale della zona franca come merci non unionali e ne sono usciti in tempi brevi come merci unionali. Orbene, un siffatto cambiamento della posizione doganale delle merci di cui trattasi può essere effettuato solo a seguito del vincolo di queste ultime al regime doganale di immissione in libera pratica.

43 Infatti, conformemente all'articolo 201, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione, a una merce non unionale immessa in libera pratica viene attribuita la posizione doganale di merce unionale. Inoltre, dall'articolo 247, paragrafo 1, di tale codice risulta che le merci non unionali possono essere immesse in libera pratica durante la loro permanenza in una zona franca.

44 A tal fine, le merci interessate sono oggetto di una dichiarazione in dogana conformemente all'articolo 158, paragrafo 1, del codice doganale, alla quale è assegnato un MRN, ai sensi dell'articolo 1, punto 22, del regolamento delegato 2015/2446 e alle condizioni previste all'articolo 226 del regolamento di esecuzione 2015/2447.

45 Conformemente all'articolo 226, primo comma, del regolamento di esecuzione 2015/2447, salvo quando la dichiarazione in dogana è presentata oralmente o mediante un atto che si considera costituisca una siffatta dichiarazione o quando essa consiste in un'iscrizione nelle scritture del dichiarante, le autorità doganali comunicano a quest'ultimo un MRN per tale dichiarazione.

46 Indubbiamente, ai sensi del secondo comma di tale articolo 226, quest'ultimo non si applica prima delle date rispettive di introduzione del sistema automatizzato di esportazione (AES) e del nuovo sistema di transito informatizzato (NCTS) e di potenziamento dei sistemi nazionali di importazione di cui all'allegato della decisione di esecuzione 2014/255.

47 Tuttavia, è pacifico che la prima questione si fonda su due premesse implicite. La prima è che i fatti di cui al procedimento principale non rientrano in uno dei tre casi particolari enunciati al suddetto articolo 226, primo comma, nei quali non viene assegnato alcun MRN. La seconda premessa implicita è che tali fatti sono successivi alla data di introduzione del sistema automatizzato di esportazione (AES) e del nuovo sistema di transito informatizzato (NCTS) e di potenziamento dei sistemi lettoni di importazione di cui all'allegato della decisione di esecuzione 2014/255.

48 Di conseguenza, occorre rispondere a tale questione partendo dal presupposto che, contrariamente al vincolo iniziale delle merci interessate al regime speciale della zona franca, il successivo vincolo di tali merci al regime doganale di libera pratica avrebbe dovuto dar luogo a una dichiarazione in dogana e che, di conseguenza, nel momento in cui il regime della zona franca era stato appurato, il dichiarante avrebbe dovuto disporre di un MRN che identificasse tale dichiarazione.

49 Ciò posto, occorre rilevare che il secondo requisito di cui all'articolo 178, paragrafo 1, lettera b), del regolamento delegato 2015/2446 si limita a richiedere che le scritture del titolare contengano informazioni sulle modalità con cui il regime è stato appurato, senza esigere che un MRN figuri in tali scritture.

50 Analogamente, per quanto riguarda l'articolo 178, paragrafo 1, lettera c), di tale regolamento delegato, tale disposizione impone che i dati che consentono l'identificazione inequivocabile dei documenti oggetto di tale disposizione siano menzionati nelle scritture del titolare, senza esigere che un MRN figuri in queste ultime.

51 Ne consegue che tale disposizione non impone al titolare di indicare, nelle sue scritture, l'MRN che identifica la dichiarazione in dogana che ha dato luogo all'appuramento del regime doganale speciale di deposito in una zona franca mediante il vincolo delle merci di cui trattasi al regime doganale di immissione in libera pratica.

52 Occorre quindi rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 214, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione e l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446 devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che il titolare includa, nelle sue scritture, informazioni sulle modalità con cui il regime doganale della zona franca è stato appurato e dati che consentano l'identificazione di qualsiasi documento, diverso da una dichiarazione in dogana, relativo all'appuramento, senza indicare, in tali scritture, l'MRN che identifica la dichiarazione in dogana corrispondente al vincolo delle merci di cui trattasi a un regime doganale successivo.

Sulla seconda e terza questione

53 Con la seconda e la terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 214, paragrafo 1, e l'articolo 215, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, nonché l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446, debbano essere interpretati nel senso che:

– essi ostano a che il titolare iscriva nelle sue scritture l'appuramento del regime doganale speciale della zona franca rispetto a talune merci e che, in tale occasione, si limiti a includervi informazioni relative unicamente a una lettera di vettura CMR che accompagni tali merci al momento della loro uscita dalla zona franca interessata, recante indicazione della posizione doganale di dette merci, certificata dal timbro doganale e firmata da un funzionario doganale;

– essi esigono che il titolare verifichi la veridicità di tale indicazione.

54 In primo luogo, dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che le lettere di vettura CMR, le quali recano la dicitura manoscritta «posizione C», certificata dal timbro doganale e firmata da un funzionario doganale, indubbiamente indicano che la posizione doganale delle merci interessate è passata da quella di «merci non unionali» a quella di «merci unionali». Tuttavia, tali lettere di vettura non contengono informazioni sufficientemente esplicite sulle precise modalità con cui il regime doganale speciale di deposito in zona franca sia stato appurato. Ne consegue che l'inclusione, nelle scritture del titolare, di un riferimento a tali lettere di vettura non soddisfa il secondo requisito, posto dall'articolo 178, paragrafo 1, lettera b), del regolamento delegato 2015/2446, di far figurare, nelle scritture, informazioni sulle modalità con cui il regime in questione è stato appurato, così come non soddisfa il requisito, posto dall'articolo 178, paragrafo 1, lettera c), del regolamento delegato 2015/2446, di far figurare, in tali scritture, dati che consentano l'identificazione di qualsiasi documento pertinente per il corrispondente appuramento.

55 Ciò posto, si deve tenere conto, come rilevato dall'avvocata generale al paragrafo 44 delle sue conclusioni, del fatto che tale articolo 178, paragrafo 3, prevede che le autorità doganali possano esonerare dall'obbligo di fornire alcune delle informazioni di cui ai paragrafi 1 e 2 del suddetto articolo 178, se ciò non pregiudica la vigilanza e i controlli doganali relativi all'uso di un regime speciale. Orbene, spetta al giudice del rinvio esaminare se le autorità doganali lettoni abbiano esonerato, conformemente al medesimo articolo 178, paragrafo 3, il titolare dall'obbligo di includere, nelle sue scritture, informazioni sulle modalità di appuramento del regime doganale speciale della zona franca, nonché i dati che consentano di identificare qualsiasi documento pertinente per tale appuramento.

56 Ne consegue che il titolare può adempiere i suoi obblighi di tenuta delle scritture relative all'appuramento del regime doganale speciale della zona franca al quale sono vincolate merci non unionali includendo, nelle sue scritture, informazioni relative a una lettera di vettura CMR che accompagni tali merci al momento della loro uscita dalla zona franca interessata, la quale indichi, sotto forma di dicitura apposta dalle autorità doganali, la posizione doganale di queste ultime, purché tali autorità abbiano esonerato dall'obbligo di fornire informazioni più esplicite quanto alle modalità di appuramento di tale regime doganale speciale in applicazione dell'articolo 178, paragrafo 3, del regolamento delegato 2015/2446, circostanza questa che, nel procedimento principale, spetta al giudice del rinvio verificare.

57 In secondo luogo, per quanto riguarda la verifica dell'indicazione della posizione doganale contenuta nelle lettere di vettura CMR, occorre rilevare, così come ha osservato l'avvocata generale al paragrafo 55 delle sue conclusioni, che il codice doganale non menziona alcun obbligo specifico, per il titolare, di verificare l'esattezza delle enunciazioni e delle altre indicazioni contenute nei documenti che gli vengono trasmessi.

58 È vero che, in quanto professionista, il titolare deve dar prova di un minimo di vigilanza. Tuttavia, a condizione che non sia manifesto, per qualsiasi professionista, alla lettura di una lettera di vettura che l'indicazione che quest'ultima menziona sia dubbia – circostanza questa che nel procedimento principale spetta al giudice del rinvio verificare tenendo conto della circostanza che la dicitura relativa alla posizione delle merci interessate che figura nelle lettere di vettura CMR era inoltre certificata dal timbro doganale e firmata da un funzionario doganale – non può essere addebitato al titolare di non aver verificato l'esattezza di detta dicitura.

59 Di conseguenza, occorre rispondere alla seconda e alla terza questione dichiarando che l'articolo 214, paragrafo 1, e l'articolo 215, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione nonché l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446 devono essere interpretati nel senso che:

– essi non ostano a che il titolare iscriva nelle sue scritture l'appuramento del regime doganale speciale della zona franca rispetto a talune merci e che, in tale occasione, si limiti a includervi informazioni relative unicamente a una lettera di vettura CMR che accompagni tali merci al momento della loro uscita dalla zona franca interessata, recante indicazione della posizione doganale di dette merci, certificata dal timbro doganale e firmata da un funzionario doganale, purché le autorità doganali abbiano autorizzato siffatte modalità di appuramento in applicazione del suddetto articolo 178, paragrafo 3;

– essi non esigono che tale titolare verifichi la veridicità di detta indicazione.

Sulla quarta questione

60 Con la quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio di tutela del legittimo affidamento debba essere interpretato nel senso che l'indicazione della posizione doganale di merci unionali figurante su una lettera di vettura CMR che accompagni tali merci al momento della loro uscita da una zona franca, certificata dal timbro doganale e firmata da un funzionario doganale, possa far sorgere un siffatto affidamento in capo al titolare quanto alla validità di un cambiamento della posizione doganale di tali merci alla luce della normativa doganale, sebbene tale lettera non indichi il fondamento di tale cambiamento.

61 Occorre rilevare, in via preliminare, che tale questione si pone nel caso in cui il giudice del rinvio constatasse, alla luce della risposta fornita alla seconda e alla terza questione, che le autorità doganali lettoni non hanno adottato, in applicazione dell'articolo 178, paragrafo 3, del regolamento delegato 2015/2446, un atto formale al fine di esonerare dagli obblighi previsti da tale articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), relativi alle informazioni e ai dati che consentono l'identificazione inequivocabile dei documenti vertenti sull'appuramento del regime doganale speciale che le scritture del titolare devono contenere.

62 Inoltre, poiché, come esposto al punto 57 della presente sentenza, il codice doganale non menziona alcun obbligo specifico, per il titolare, di verificare l'esattezza delle enunciazioni contenute nei documenti che gli vengono trasmessi, il giudice del rinvio si interroga in sostanza, sulle condizioni in cui il titolare possa avvalersi di un legittimo affidamento quanto alla conformità delle sue scritture agli obblighi derivanti dall'articolo 178 del regolamento delegato 2015/2446.

63 In tali circostanze, come osservato dall'avvocata generale al paragrafo 69 delle sue conclusioni, si pone la questione di stabilire, in particolare, a quali condizioni una prassi amministrativa costante consistente nell'apporre, sulle lettere di vettura CMR che accompagnano merci al momento della loro uscita dalla zona franca, una dicitura firmata e un timbro che indichino che tali merci hanno ottenuto la posizione doganale di merci unionali possa far sorgere, in capo al titolare, un legittimo affidamento quanto al fatto che, in applicazione dell'articolo 178, paragrafo 3, del regolamento delegato 2015/2446, le autorità doganali abbiano esonerato dall'obbligo di fornire talune delle informazioni previste ai paragrafi 1 e 2 di tale articolo e l'inclusione, nelle scritture del titolare, di informazioni relative unicamente a lettere di vettura CMR così annotate dalle autorità doganali sia sufficiente.

64 Secondo costante giurisprudenza, il principio della tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione ed è vincolante per qualsiasi autorità nazionale incaricata di applicare il diritto dell'Unione (sentenza del 14 luglio 2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof, C-36/21, EU:C:2022:556, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

65 Ne consegue che, nell'attuazione delle disposizioni del codice doganale, le autorità nazionali sono tenute a rispettare tale principio. Orbene, il diritto di avvalersi di detto principio spetta, quale corollario del principio della certezza del diritto, ad ogni singolo che si trovi in una situazione nella quale un'amministrazione abbia fatto sorgere in lui fondate aspettative. Possono far nascere siffatte aspettative, qualunque sia la forma in cui vengono comunicate, eventuali informazioni precise, incondizionate e concordanti che promanino da fonti autorizzate ed affidabili. Nessuno può invece invocare una violazione del principio di tutela del legittimo affidamento in assenza di precise garanzie fornitegli dall'amministrazione [v., in tal senso, sentenza del 4 ottobre 2024, Lituania e a./Parlamento e Consiglio (Pacchetto mobilità), da C-541/20 a C-555/20, EU:C:2024:818, punto 616]. Inoltre, il comportamento di un'autorità nazionale incaricata di applicare il diritto dell'Unione, che sia in contrasto con una disposizione di tale diritto o con il diritto nazionale adottato in applicazione di quest'ultimo, non può legittimare, in capo ad un operatore economico, un legittimo affidamento (v., in tal senso, sentenza del 14 luglio 2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof, C-36/21, EU:C:2022:556, punti 27 e 28 nonché giurisprudenza ivi citata).

66 A tal riguardo, è necessario constatare che l'articolo 178, paragrafo 3, del regolamento delegato 2015/2446 non prevede modalità precise secondo le quali le autorità doganali possano esonerare dall'obbligo di fornire talune delle informazioni previste ai paragrafi 1 e 2 di tale articolo. In tali circostanze, una prassi amministrativa costante consistente nel ritenere che l'inclusione, nelle scritture del titolare, delle informazioni relative a una lettera di vettura di CMR che accompagni le merci interessate al momento della loro uscita da una zona franca, corredata dall'indicazione della posizione doganale, certificata dal timbro doganale e firmata da un funzionario doganale, sia sufficiente ai fini dell'appuramento del regime doganale speciale non è in contrasto con l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), e paragrafo 3, del regolamento delegato 2015/2446.

67 Pertanto, il titolare può avvalersi, in presenza di una prassi siffatta, di un legittimo affidamento quanto alla conformità delle sue scritture all'articolo 178 del regolamento delegato 2015/2446. Ciò può verificarsi, in particolare, se le autorità doganali hanno, in passato, indicato al titolare in modo preciso, incondizionato e concordante che l'inclusione, nelle sue scritture, dei dati che consentono di identificare una lettera di vettura CMR recante tale indicazione era sufficiente per ritenere che quest'ultimo avesse adempiuto i suoi obblighi ai sensi di detto articolo. In un caso del genere, il titolare può nutrire un legittimo affidamento quanto al fatto che le autorità doganali, conformemente all'articolo 178, paragrafo 3, del regolamento delegato 2015/2446, lo abbiano esonerato dall'obbligo di fornire talune delle informazioni previste al paragrafo 1 di tale articolo.

68 Di conseguenza, occorre rispondere alla quarta questione dichiarando che il principio del legittimo affidamento deve essere interpretato nel senso che il titolare può fondare un siffatto affidamento quanto alla conformità delle sue scritture all'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446 su una prassi costante delle autorità doganali da cui risulta in modo preciso e incondizionato che l'inclusione, in tali scritture, unicamente di informazioni relative a una lettera di vettura CMR che accompagni le merci di cui trattasi al momento della loro uscita da una zona franca, corredata dell'indicazione manoscritta della posizione doganale, certificata dal timbro doganale e firmata da un funzionario doganale, è sufficiente per soddisfare gli obblighi derivanti da tale disposizione.

Sulla quinta questione

69 Con la quinta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione osti all'applicazione di una disposizione nazionale vertente sull'autorità di cosa giudicata, che obbliga un giudice di uno Stato membro ad annullare un'obbligazione doganale dovuta dal titolare in applicazione dell'articolo 79 del codice doganale dell'Unione, per il motivo che il giudice di tale Stato membro competente a controllare la legittimità della sanzione amministrativa inflitta a tale titolare per le stesse operazioni doganali e per gli stessi motivi da cui deriva tale obbligazione ha accertato, in una decisione giudiziaria passata in giudicato, che quest'ultimo non è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza della normativa doganale dell'Unione.

70 Occorre anzitutto precisare che la risposta a tale questione viene fornita per il caso in cui il giudice del rinvio ritenesse, da un lato, che le autorità doganali non abbiano formalmente esonerato, in applicazione dell'articolo 178, paragrafo 3, del regolamento delegato 2015/2446, dagli obblighi pertinenti del titolare e, dall'altro, che il titolare non possa, nelle circostanze del procedimento principale, far valere un legittimo affidamento quanto alla conformità delle sue scritture all'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446.

71 Ciò posto, occorre ricordare l'importanza che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste sia nell'ordinamento giuridico dell'Unione sia negli ordinamenti giuridici nazionali. Infatti, al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, punto 92 e giurisprudenza ivi citata).

72 Pertanto, il diritto dell'Unione non impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono forza di giudicato a una decisione, neanche quando ciò permetterebbe di porre rimedio a una situazione nazionale incompatibile con detto diritto. Il diritto dell'Unione non esige quindi che, per tener conto dell'interpretazione di una disposizione

pertinente di tale diritto offerta dalla Corte, un organo giurisdizionale nazionale debba, necessariamente, ritornare sulla propria decisione avente autorità di cosa giudicata (sentenza del 2 aprile 2020, CRPNPAC e Vueling Airlines, C-370/17 e C-37/18, EU:C:2020:260, punti 89 e 90 nonché giurisprudenza ivi citata).

73 In assenza di una normativa dell'Unione in materia, le modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata rientrano nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi. Esse non devono tuttavia essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) né essere strutturate in modo da rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (sentenza del 7 aprile 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, punto 100 e giurisprudenza ivi citata).

74 In aggiunta, ciascun caso in cui si pone la questione se una norma procedurale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto dell'Unione dev'essere esaminato tenendo conto del ruolo di detta norma nell'insieme del procedimento, dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso, dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali. Sotto tale profilo, si devono considerare, se necessario, i principi che sono alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento (sentenza del 2 aprile 2020, CRPNPAC e Vueling Airlines, C-370/17 e C-37/18, EU:C:2020:260, punto 93).

75 In tal senso, è stato dichiarato che il principio di effettività osta a un'interpretazione del principio dell'autorità di cosa giudicata che costringa il giudice nazionale a riprodurre un'interpretazione e un'applicazione erronee del diritto dell'Unione per il solo fatto che, pur avendo un oggetto diverso, il procedimento pendente dinanzi ad esso verte sullo stesso rapporto giuridico o sullo stesso punto fondamentale deciso da una decisione giudiziaria passata in giudicato. Infatti, simili ostacoli all'applicazione effettiva delle norme del diritto dell'Unione non possono ragionevolmente essere giustificati dal principio della certezza del diritto e devono quindi essere considerati contrari al principio di effettività (v., in tal senso, sentenze del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punti da 29 a 31; del 2 aprile 2020, CRPNPAC e Vueling Airlines, C-370/17 e C-37/18, EU:C:2020:260, punti da 94 a 96, nonché del 7 aprile 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, punti da 102 a 104).

76 Orbene, il giudice del rinvio non è chiamato a riprodurre un'interpretazione e un'applicazione erronee del diritto dell'Unione risultanti da una decisione giudiziaria che si sia pronunciata, in modo definitivo, su un rapporto giuridico o su un punto fondamentale in discussione nell'ambito di una controversia avente un oggetto diverso.

77 Infatti, in primo luogo, la causa decisa dalla Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (Corte regionale di Riga, collegio degli affari penali) e il procedimento principale vertono sulle stesse operazioni doganali.

78 In secondo luogo, è certamente vero che l'inosservanza di un'obbligazione doganale può comportare diverse conseguenze giuridiche, come il sorgere di un'obbligazione doganale principale, composta da dazi all'importazione e da IVA, da un lato, e dalle relative penalità, dall'altro. Ciò non toglie che, come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, tanto l'obbligazione principale quanto le relative penalità di mora sono dovute dal titolare in forza di un'unica decisione dell'amministrazione tributaria e, in ogni caso, traggono origine dall'asserita

inosservanza degli stessi obblighi relativi alle scritture del titolare su cui verte la causa decisa dalla Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (Corte regionale di Riga, collegio degli affari penali).

79 In tali circostanze, nei limiti in cui il diritto lettone prevede una norma secondo la quale i giudici amministrativi sono vincolati dalle decisioni dei giudici penali, la contestazione di tale asserita inosservanza, sollevata nell'ambito di ricorsi giurisdizionali relativi alle stesse operazioni doganali, dovrebbe, in linea di principio, essere disciplinata in maniera uniforme. Orbene, il principio di effettività non può ostare al rispetto dell'autorità di cosa giudicata di cui sia munita una decisione giudiziaria divenuta definitiva, a condizione che tale rispetto non produca effetti in relazione a controversie diverse da quelle che mettono in discussione la legittimità di una stessa decisione amministrativa o della qualificazione giuridica dei fatti relativi alle stesse operazioni doganali.

80 Di conseguenza, occorre rispondere alla quinta questione dichiarando che il diritto dell'Unione non osta all'applicazione di una disposizione nazionale vertente sull'autorità di cosa giudicata, che obbliga un giudice di uno Stato membro ad annullare un'obbligazione doganale dovuta dal titolare in applicazione dell'articolo 79 del codice doganale dell'Unione, per il motivo che il giudice di tale Stato membro competente a controllare la legittimità della sanzione amministrativa inflitta a tale titolare per le stesse operazioni doganali e per gli stessi motivi da cui deriva tale obbligazione ha accertato, in una decisione giudiziaria passata in giudicato, che quest'ultimo non è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza della normativa doganale dell'Unione.

Sulle spese

81 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 214, 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, e l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione,**

   devono essere interpretati nel senso che:

   essi non ostano a che il titolare di un'autorizzazione ad esercitare attività in zona franca includa, nelle sue scritture, informazioni sulle modalità con cui il regime doganale della zona franca è stato appurato e dati che consentano l'identificazione di qualsiasi documento, diverso da una dichiarazione in dogana, relativo all'appuramento, senza indicare, in tali scritture, il numero di riferimento principale che identifica la dichiarazione in dogana corrispondente al vincolo delle merci di cui trattasi a un regime doganale successivo.

2) L'articolo 214, paragrafo 1, e l'articolo 215, paragrafo 1, del regolamento n. 952/2013 nonché l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446

devono essere interpretati nel senso che:

– **essi non ostano a che il titolare di un'autorizzazione ad esercitare attività in zona franca iscriva nelle sue scritture l'appuramento del regime doganale speciale della zona franca rispetto a talune merci e che, in tale occasione, si limiti a includervi informazioni relative unicamente a una lettera di vettura redatta conformemente alla Convenzione relativa al contratto di trasporto internazionale di merci su strada, firmata a Ginevra il 19 maggio 1956, come modificata dal protocollo del 5 luglio 1978, che accompagni tali merci al momento della loro uscita dalla zona franca interessata, recante indicazione della posizione doganale di dette merci, certificata dal timbro doganale e firmata da un funzionario doganale, purché le autorità doganali abbiano autorizzato siffatte modalità di appuramento in applicazione del suddetto articolo 178, paragrafo 3;**

– **essi non esigono che tale titolare di un'autorizzazione ad esercitare attività in zona franca verifichi la veridicità di detta indicazione.**

3) Il principio del legittimo affidamento deve essere interpretato nel senso che:

il titolare di un'autorizzazione ad esercitare attività in zona franca può fondare un siffatto affidamento quanto alla conformità delle sue scritture all'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446 su una prassi costante delle autorità doganali da cui risulta in modo preciso e incondizionato che l'inclusione, in tali scritture, unicamente di informazioni relative a una lettera di vettura redatta conformemente alla Convenzione relativa al contratto di trasporto internazionale di merci su strada, firmata a Ginevra il 19 maggio 1956, come modificata dal protocollo del 5 luglio 1978, che accompagni le merci di cui trattasi al momento della loro uscita da una zona franca, corredata dell'indicazione manoscritta della posizione doganale, certificata dal timbro doganale e firmata da un funzionario doganale, è sufficiente per soddisfare gli obblighi derivanti da tale disposizione.

4) Il diritto dell'Unione non osta all'applicazione di una disposizione nazionale vertente sull'autorità di cosa giudicata, che obbliga un giudice di uno Stato membro ad annullare l'obbligazione doganale dovuta dal titolare di un'autorizzazione ad esercitare attività in zona franca in applicazione dell'articolo 79 del regolamento n. 952/2013, per il motivo che il giudice di tale Stato membro competente a controllare la legittimità della sanzione amministrativa inflitta a tale titolare di un'autorizzazione ad esercitare attività in zona franca, per le stesse operazioni doganali e per gli stessi motivi da cui deriva tale obbligazione, ha accertato, in una decisione giudiziaria passata in giudicato, che quest'ultimo non è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza della normativa doganale dell'Unione.

Firme