

Causa C-509/19

Rinvio pregiudiziale

Data di deposito:

4 luglio 2019

Giudice del rinvio:

Finanzgericht München (Germania)

Data della decisione di rinvio:

6 giugno 2019

Ricorrente:

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Resistente:

Hauptzollamt München

(OMISSIS)

Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco, Germania)

Ordinanza

Nella causa

BMW Bayerische Motorenwerke AG

ricorrente

(OMISSIS)

contro

Hauptzollamt München

resistente

(OMISSIS)

in materia

doganale (ricorso *per saltum*)

la Quattordicesima Sezione del Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco) (OMISSIS)

in esito all'udienza del 6 giugno 2019 così ha deciso: **[Or. 2]**

A. Alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «CGUE») viene sottoposta la seguente questione pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea:

Se, in base all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), 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), al valore di transazione delle merci importate debbano essere aggiunti i costi di sviluppo di un software prodotto nell'Unione europea, messo dall'acquirente gratuitamente a disposizione del venditore e installato sulla centralina di comando importato, ove tali costi non siano inclusi nel prezzo effettivamente versato o da versare per le merci importate?

B. Il procedimento è sospeso fino alla decisione della CGUE sulla questione pregiudiziale.

(OMISSIS) **[Or. 3]**

1. Fatti

La ricorrente importava centraline di comando da vari produttori di paesi terzi e faceva immettere le merci in libera pratica. Nel corso di un'ispezione doganale, l'Hauptzollamt (l'ufficio doganale principale; in prosieguo: lo «HZA») rilevava che la ricorrente aveva messo gratuitamente a disposizione dei fornitori dei paesi terzi componenti software standard che questi avevano installato sulle centraline di comando importati. Il software è disponibile su un sito della ricorrente, da cui può essere scaricato dai produttori di paesi terzi. Esso è stato sviluppato da società appaltatrici nell'UE o dalla ricorrente stessa ed è di proprietà di quest'ultima, che per il software stesso non ha dovuto versare royalties.

Il software, diretto a garantire una comunicazione fluida tra i sistemi e le applicazioni di un veicolo a motore, è necessario ai fini di diversi processi tecnici che devono essere eseguiti dalla centralina di comando nel funzionamento del veicolo. In base agli accordi stipulati con la ricorrente, i fornitori devono effettuare un collaudo prima della consegna delle centraline di comando. Il conseguente verbale di collaudo deve documentare una corretta interazione tra la centralina di comando e il software. In assenza tale collaudo presso il fornitore non sarebbe possibile accertare se i vizi che potrebbero eventualmente manifestarsi siano stati causati già in sede di consegna o solo durante il trasporto o nel corso dell'implementazione del software. L'intera procedura è oggetto di contratti con produttori di paesi terzi e non solo garantisce il funzionamento della centralina importata, ma è anche parte del controllo di qualità e serve a salvaguardare i diritti di garanzia.

I costi di sviluppo del software non sono stati dichiarati nel valore in dogana nell'ambito delle dichiarazioni doganali.

Successivamente al controllo doganale, lo HZA è giunto alla conclusione che al valore in dogana dovesse essere aggiunti i costi di sviluppo del software ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto i), del codice doganale dell'Unione e, con avviso di accertamento del 25 settembre 2018, fissava i relativi dazi all'importazione, per le merci immesse in libera pratica nel gennaio 2018, in complessivi EUR 2 748,08. La ricorrente proponeva ricorso *per saltum* («*Sprungklage*»), che veniva accolto dallo HZA in data 23 ottobre 2018 (OMISSIS).

A parere della ricorrente, la questione in esame potrebbe essere facilmente risolta se i software potessero beneficiare del regime doganale del perfezionamento passivo. Sussisterebbe, in tal senso, [Or. 4] una lacuna nel diritto doganale relativamente alla messa a disposizione di elementi privi della qualità di merci.

Le disposizioni vigenti del codice doganale dell'Unione risalirebbero ad un'epoca in cui l'installazione di software non esisteva o esisteva solo in misura molto limitata. Ciò escluderebbe quindi, innanzi tutto, la posizione sostanzialmente ancora sostenuta dalla Commissione nell'ambito del procedimento pregiudiziale «Compaq» [v. sentenza del 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, (OMISSIS) punto 24], secondo cui l'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale dell'Unione non sarebbe applicabile e la rettifica ivi prevista non andrebbe effettuata.

Sarebbe, inoltre, innegabile che la tesi della Commissione non ha trovato accoglimento nella menzionata sentenza della CGUE. Tuttavia, in tal caso la Corte non avrebbe indicato il punto dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale dell'Unione in base al quale il valore in dogana possa essere integrato dai costi di sviluppo del software messo a disposizione. Se il software ricadesse nell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del codice doganale dell'Unione, non sarebbe possibile un'integrazione, in quanto il software non sarebbe stato sviluppato al di fuori dell'Unione.

La ricorrente chiede l'annullamento dell'avviso di accertamento dei dazi all'importazione emesso dallo HZA il 25 settembre 2018.

Lo HZA chiede il rigetto del ricorso.

Gli elementi di proprietà intellettuale messi a disposizione rientrerebbero certamente nell'ambito di applicazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del codice doganale dell'Unione. Occorrerebbe, tuttavia, distinguere tali elementi messi a disposizione dalle componenti immateriali incorporate nelle merci importate per consentirne il funzionamento, quali il programma di lavaggio di una lavatrice o il software di un computer di bordo di un autoveicolo. Diversamente, ad esempio, da un brevetto, un modello o un disegno, una componente immateriale non costituirebbe un presupposto assolutamente

necessario per l'esistenza della merce. Sebbene il software sia stato prodotto nell'UE, esso non rientrerebbe nell'ambito di applicazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del codice doganale dell'Unione, in quanto non sarebbe stato necessario per produrre le centraline di comando importate. **[Or. 5]**

Gli elementi immateriali costituirebbero una componente del prodotto finale, in quanto sarebbero connessi con quest'ultima, ne migliorerebbero il funzionamento o le conferirebbero persino una nuova funzionalità contribuendo quindi in maniera rilevante al valore della merce importata. Rileverebbe peraltro anche la definizione del prodotto oggetto di cessione concordato tra le parti. Un computer dotato di un sistema operativo fornito dall'acquirente sarebbe incompleto senza il medesimo. Il contesto sarebbe diverso nel caso di specie, in quanto il software non sarebbe necessario per la produzione delle centraline di comando, non comportando l'aggiunta o la rimozione del software alcuna modifica dell'[hard]ware. Pertanto, rimarrebbe solo l'integrazione di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto i), del codice doganale dell'Unione.

(OMISSIS)

2. Rilevanza della questione pregiudiziale

Il caso di specie verte sulla questione se il prezzo versato dalla ricorrente per le merci importate da un paese terzo (centraline di comando con software implementato) debba essere considerato quale valore di transazione di base o se, ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale dell'Unione, al prezzo di acquisto debbano essere aggiunti i costi di sviluppo per un software realizzato nell'UE, implementato nel paese terzo e messo gratuitamente a disposizione del venditore delle centraline di comando medesime.

3. Diritto dell'Unione applicabile

Ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione:

«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[»].

L'articolo 71, paragrafo 1, del codice medesimo così recita:

«Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da:

- a) (...) **[Or. 6]**
- b) il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti direttamente o indirettamente dal compratore,

senza spese o a costo ridotto e siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare:

- i) materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate,
- ii) utensili, matrici, stampi e oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate;
- iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate; e
- iv) i lavori di ingegneria, di sviluppo, d'arte e di design, i piani e gli schizzi eseguiti in un paese non membro dell'Unione e necessari per produrre le merci importate;

(...) [»].

Ai sensi del successivo paragrafo 3 dello stesso articolo 71:

[«]In sede di determinazione del valore in dogana sono addizionati al prezzo effettivamente pagato o da pagare solo ed esclusivamente gli elementi previsti dal presente articolo».

4. Questione pregiudiziale

Il giudice del rinvio è incline condividere la posizione dei governi olandese e tedesco nonché del Regno Unito [v. sentenza del 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716 (OMISSIS), punto 34] secondo cui il software in questione rientra tra i «lavori di ingegneria» o «di sviluppo» di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b, punto iv), del codice doganale dell'Unione, ai sensi del quale i costi non devono essere aggiunti se detti lavori sono stati eseguiti nell'UE.

Secondo costante giurisprudenza della CGUE, 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 (v. in tal senso sentenza del 9 marzo 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195).

[Or. 7]

Conformemente all'articolo 70 del codice doganale dell'Unione, il valore in dogana delle merci importate è, di regola, il valore di transazione, ossia il 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 rettifiche da effettuare conformemente all'articolo 71 del codice doganale

dell'Unione (che corrisponde all'articolo 32 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006).

Nel caso di specie, la ricorrente ha pattuito con i venditori dei paesi terzi delle merci in questione un prezzo d'acquisto su cui ha basato il valore dichiarato in dogana. Essa ha fornito gratuitamente il software al venditore e quindi al produttore delle centraline di comando successivamente importate; è quindi pacifico che il valore del software non sia incluso nel prezzo di acquisto degli centraline di comando realizzate.

I costi di acquisizione non si riflettono esattamente nel prezzo di acquisto effettivamente pagato ai sensi dell'articolo 70 del codice doganale dell'Unione, in particolare qualora l'acquirente abbia messo gratuitamente o a prezzo ridotto a disposizione del venditore prodotti o servizi in relazione alla produzione e alla vendita delle merci e si debba pertanto ritenere che i costi di produzione delle merci - e quindi il prezzo di acquisto - siano inferiori di un importo equivalente al valore di tali prodotti o servizi (OMISSIS).

L'articolo 71 del codice doganale dell'Unione precisa gli elementi da sommare al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, al fine di determinare il valore in dogana. La disposizione contiene una disciplina tassativa; ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione, nessun altro elemento al di fuori di quelli previsti da detta disposizione può essere sommato al prezzo di acquisto effettivamente versato o da versare. Pertanto, laddove, oltre al prezzo di acquisto effettivamente versato o da versare, siano stati sostenuti altri costi di acquisizione per i quali non scatti l'obbligo di integrazione, viene mantenuto il valore di transazione determinato ai sensi dell'articolo 70 del codice doganale dell'Unione.

Occorre pertanto acclarare se i costi per il software sviluppato nell'UE corrispondano a una categoria di elementi messi a disposizione riconducibili all'articolo 71, [paragrafo 1, lettera b),] punti da i) a iv), del codice doganale dell'Unione, essendo pacifico che non vi siano stati corrispettivi o royalties per il software addizionabili ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale dell'Unione. **[Or. 8]**

Nel caso di specie può essere presa in considerazione un'integrazione del valore di transazione ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto i) o dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto iv) del codice doganale dell'Unione. A differenza di quanto deciso dalla Corte di giustizia nel 2006 su una domanda di pronuncia pregiudiziale proveniente dai Paesi Bassi [v. sentenza del 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716 (OMISSIS)], il presente caso di specie verte sulla questione decisiva se i costi di sviluppo del software debbano essere considerati come «lavori di ingegneria, di sviluppo, d'arte e di design, i piani e gli schizzi eseguiti in un paese non membro

dell'Unione e necessari per produrre le merci importate» o come «materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate», poiché nella fattispecie i costi di sviluppo del software sono stati sostenuti nell'UE.

(OMISSIS) [Nella sentenza del 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716] la CGUE non ha dovuto affrontare tale distinzione perché il software (sistema operativo) allora fornito gratuitamente al venditore era stato acquistato dall'acquirente negli Stati Uniti, per cui il valore del software andava aggiunto indipendentemente che lo si considerasse come «materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate» o come «lavori di ingegneria, di sviluppo (...) necessari per produrre le merci importate».

Nel definire gli elementi forniti in questione colpisce che una disposizione (punto i) si riferisca ovviamente alla messa a disposizione di beni materiali (materie, componenti e parti) e l'altra a elementi intellettuali (immateriali) (ad esempio lavori di ingegneria o di sviluppo) (punto iv).

Assumendo, al pari dell'amministrazione, che nella messa a disposizione di materie possano rientrare anche componenti immateriali - cosa di cui è lecito dubitare alla luce della formulazione della disposizione - allora la distinzione deve essere fatta a seconda che i lavori di ingegneria o di sviluppo siano stati effettivamente necessari per produrre le merci importate.

Tali elementi immateriali messi a disposizione del venditore delle merci importate, quali il know-how di fabbricazione, la progettazione o i costi di sviluppo del software, possono quindi rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del codice doganale dell'Unione se effettivamente necessari per la produzione delle merci importate.

Al riguardo è decisivo definire il prodotto oggetto di cessione e i lavori di ingegneria o di sviluppo necessari per la sua produzione. Come giustamente affermato dallo stesso HZA, ciò può dipendere solo [Or. 9] dal prodotto oggetto della cessione cui hanno fatto riferimento le parti contraenti ovvero da quanto da esse pattuito.

Oggetto delle importazioni e base dell'accordo tra la ricorrente e i suoi venditori sono le forniture di centraline di comando con un software di comando integrato. Il fatto che il software fosse già stato implementato nel paese terzo è stato decisivo per la transazione di acquisto tra la ricorrente e il venditore. Il collaudo funzionale previsto nei relativi contratti fa parte del processo produttivo. Solo mediante tale processo, che include l'applicazione della tecnologia richiesta, la ricorrente ha avuto la garanzia del funzionamento e dell'utilizzabilità degli centraline di comando.

Tale interpretazione della nozione di elementi di proprietà intellettuale messi a disposizione collima con il senso e la ratio della disposizione de qua, ai sensi della quale i servizi intellettuali attribuibili all'economia del paese importatore (in

questo caso l'Unione) devono essere privilegiati rispetto a quelli attribuibili a un paese terzo. Inoltre, tale interpretazione tiene anche conto del fatto che, nel caso di elementi di proprietà intellettuale, l'applicazione di un regime di perfezionamento passivo non può essere autorizzata, a differenza di quanto avviene per materie, componenti o parti fornite (v. articolo 256 del codice doganale dell'Unione). In tal modo, gli elementi di proprietà intellettuale e gli elementi materiali provenienti dall'Unione europea vengono posti sullo stesso piano.

(OMISSIS)

DOCUMENTO DI LAVORO