

Causa C-75/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di presentazione:

13 febbraio 2020

Giudice del rinvio:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituania)

Data della decisione di rinvio:

29 gennaio 2020

Ricorrente:

«Lifosa» AB

Resistente:

Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(...)

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Corte amministrativa suprema di Lituania)

ORDINANZA

29 gennaio 2020

Vilnius

La Sezione della Corte amministrativa suprema di Lituania, (...) [composizione della sezione]

ha esaminato, nel corso di un'udienza della suddetta corte nell'ambito della fase scritta della procedura di appello, la causa amministrativa vertente sull'impugnazione della società per azioni «Lifosa» avverso la sentenza del Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) del 28 novembre 2017, emessa nella causa amministrativa vertente sul ricorso della ricorrente, la società per azioni «Lifosa», contro il

resistente, il Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Dipartimento delle dogane del Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania) (terzi interessati: Kauno teritorinė muitinė (Ufficio doganale di Kaunas) e la società a responsabilità limitata «Transchema»), avente ad oggetto l'annullamento di una decisione e di una relazione.

Questa Sezione

ha disposto quanto segue:

I.

- 1 Oggetto della presente causa è una controversia tributaria tra la ricorrente, la società per azioni «Lifosa» (in prosieguo: la «ricorrente» o la «società»), e il resistente, il Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Dipartimento delle dogane del Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania; in prosieguo: il «resistente» o il «Dipartimento»), sulla relazione di ispezione n. 7KM320012M dell'Ufficio doganale di Kaunas del 9 febbraio 2017 (in prosieguo: la «relazione»), che ha, tra l'altro, rettificato il valore in dogana delle merci importate dichiarato dalla ricorrente.

Base giuridica. Diritto dell'Unione

- 2 L'articolo 29, paragrafi 1 e 3, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1) (in prosieguo: il «codice doganale comunitario») dispone quanto segue:

«1. Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33, sempre che: (...)
b) la vendita o il prezzo non sia subordinato a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere determinato in relazione alle merci da valutare (...)

3. a) Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale effettuato o da effettuare da parte del compratore al venditore, o a beneficio di questo ultimo, per le merci importate e comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire, come condizione della vendita delle merci importate, dal compratore al venditore, o dal compratore a una terza persona, per soddisfare un obbligo del venditore. Il pagamento non deve necessariamente essere fatto in denaro. Esso può essere fatto, per via diretta o indiretta, anche mediante lettere di credito e titoli negoziabili (...).

- 3 L'articolo 32, paragrafi da 1 a 3, del codice doganale comunitario stabilisce, inter alia, quanto segue:

[Or. 2]

- «1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 29 si aggiungono al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate: (...) e i) le spese di trasporto (...) delle merci importate (...) fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità.
2. Ogni elemento che venga aggiunto ai sensi del presente articolo al prezzo effettivamente pagato o da pagare è basato esclusivamente su dati oggettivi e quantificabili.
3. Per la determinazione del valore in dogana, nessun elemento è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare, fatti salvi quelli previsti dal presente articolo».
- 4 L'articolo 164, lettera c), del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 (GU 1993, L 253, pag. 1) dispone che, «[p]er l'applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera e) (...) del codice [doganale comunitario], (...) quando il trasporto è gratuito o a carico dell'acquirente, il valore in dogana comprende le spese di trasporto fino al luogo d'introduzione, calcolate in base alla tariffa normalmente applicata per gli stessi modi di trasporto».
- 5 L'articolo 70 («Metodo di determinazione del valore in dogana basato sul valore di transazione») 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») così dispone:
- «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») del codice doganale dell'Unione prevede quanto segue:
- «1. 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: (...) e) le

seguenti spese fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione: i) le spese di trasporto (...) delle merci importate (...).

2. Le aggiunte al prezzo effettivamente pagato o da pagare a norma del paragrafo 1 sono effettuate esclusivamente sulla base di dati oggettivi e quantificabili.

3. 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».

- 7 L'articolo 138 («Spese di trasporto») 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) prevede, al paragrafo 3, che, «[s]e il trasporto è gratuito o a carico dell'acquirente, le spese di trasporto da includere nel valore in dogana delle merci devono essere calcolate in base alla tariffa normalmente applicata per gli stessi modi di trasporto».

Fatti rilevanti

- 8 La ricorrente è una società per azioni stabilita in Lituania che, fra l'altro, produce fertilizzanti. Dal 1° gennaio 2014 fino al 31 ottobre 2016, conformemente a un contratto concluso il 23 settembre 2011, la ricorrente ha acquistato dalla società a responsabilità limitata «Transchema» (in prosieguo: la «“Transchema” UAB») e importato nel territorio doganale dell'Unione europea varie quantità di acido solforico tecnico (in prosieguo: le «merci in questione») prodotto dall'impresa bielorusa «Naftan» OAO (in prosieguo: il «produttore»).
- 9 Per ogni acquisto si stipulava un contratto supplementare nel quale, tra l'altro, si concordava un prezzo specifico e si pattuiva inoltre che la fornitura/acquisto doveva effettuarsi ai sensi di una delle condizioni commerciali internazionali elaborate dalla Camera di commercio internazionale («Incoterms 2000»), in particolare il reso alla frontiera (DAF) [Or. 3] Bielorussia-Lituania (...), il che significa, tra l'altro, che il fornitore (venditore) paga tutte le spese per il trasporto delle merci fino al luogo di destinazione.
- 10 Si stabiliva inoltre nel caso di specie che la «Transchema» UAB acquistasse le merci in questione dal produttore, il quale le avrebbe consegnate secondo le condizioni DAF (Bielorussia-Lituania) dallo stabilimento in territorio bielorusso al valico di frontiera di Gudogai.
- 11 Il valore in dogana delle merci in questione importate dichiarato dalla ricorrente nelle dichiarazioni dalla stessa presentate era costituito dagli importi che la ricorrente aveva effettivamente pagato o doveva pagare per tali merci,

corrispondenti agli importi indicati nelle fatture IVA emesse dalla «Transchema» UAB.

- 12 In seguito a un'ispezione, il 9 febbraio 2017 l'ufficio doganale di Kaunas adottava la relazione di rettifica del valore in dogana delle merci in questione che era stato dichiarato dalla ricorrente, includendovi le spese di trasporto di tali merci al di fuori del territorio doganale dell'Unione (Comunità) europea. Di conseguenza, la ricorrente è stata oggetto di un accertamento aggiuntivo pari a EUR 25 876 per dazi doganali, EUR 412 per interessi di mora sui dazi doganali, EUR 187 152 per imposta sul valore aggiunto all'importazione ed EUR 42 492 per interessi di mora su tale imposta, e le veniva inflitta un'ammenda di EUR 42 598 (20%).
- 13 L'autorità tributaria locale adottava tale decisione dopo aver accertato che il valore in dogana delle merci in questione dichiarato dalla ricorrente era inferiore rispetto alle spese per il relativo trasporto all'interno del territorio della Bielorussia effettivamente sostenute dal produttore nel trasporto della merce per ferrovia dallo stabilimento di sua proprietà fino al valico di frontiera tra la Repubblica di Bielorussia e la Repubblica di Lituania.
- 14 La ricorrente presentava un reclamo avverso detta decisione dell'autorità tributaria locale dinanzi al Dipartimento, il quale, con decisione del 25 maggio 2017 (...), confermava gli importi oggetto di accertamento aggiuntivo nella relazione.
- 15 Dissentendo da tale decisione del resistente, la ricorrente proponeva ricorso dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius), sottolineando, tra l'altro, che:
 - 15.1. le spese di trasporto in questione erano pagate dal produttore secondo le condizioni di contratto ed erano incluse nel prezzo pagato dalla «Transchema» UAB per le merci;
 - 15.2. il prezzo di vendita delle merci in questione era stato determinato in base ai seguenti elementi oggettivi: (1) l'acido solforico tecnico è un sottoprodotto del processo di produzione del produttore; (2) il produttore non è in grado di trattare o immagazzinare tale prodotto (acido solforico tecnico); e (3) il recupero di tali prodotti comporterebbe costi molto elevati, vale a dire che, sebbene il prezzo delle merci non copra tutte le spese di trasporto sostenute dal produttore, il prezzo è ragionevole ed economicamente vantaggioso per il produttore, poiché l'importo dell'imposta ambientale applicata nella Repubblica di Bielorussia che sarebbe dovuta per il recupero delle merci in questione potrebbe superare la somma del valore dichiarato in dogana e delle spese di trasporto.
- 16 Con sentenza del 28 novembre 2017, il Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius) ha respinto il ricorso della società in quanto infondato. La ricorrente ha quindi proposto appello dinanzi al Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania).

Questa Sezione

rileva quanto segue:

II.

- 17 La presente causa solleva una questione di interpretazione degli articoli 29, paragrafo 1, e 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario e degli articoli 70, paragrafo 1, e 71, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale dell'Unione. È pertanto necessario sottoporre una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte di giustizia») (...) [riferimenti al diritto nazionale].
- 18 In particolare, nella presente causa si pone la questione se dette disposizioni debbano essere interpretate nel senso che il valore della transazione (doganale) debba essere rettificato in modo da includere tutte le spese effettivamente sostenute dal roduttore per il trasporto delle merci fino al luogo in cui sono state introdotte nel territorio doganale dell'Unione (Comunità) europea quando, come nel presente caso, (1) in base alle condizioni di consegna («Incoterms 2000» – DAF) l'obbligo di sostenere tali spese era carico del produttore e (2) tali spese di trasporto superavano il prezzo concordato ed effettivamente pagato (da pagare) dall'acquirente, ma (3) il prezzo effettivamente pagato (da pagare) dall'acquirente corrispondeva al valore reale delle merci, anche se tale prezzo non era sufficiente a coprire tutte le spese di trasporto sostenute dal produttore.

[Or. 4]

Considerazioni preliminari

- 19 Nulla nel presente procedimento indica che il produttore si sia assunto l'obbligo di trasportare le i in questione a titolo gratuito fino al luogo di introduzione delle stesse nel territorio doganale dell'Unione (Comunità) europea, vale a dire che il prezzo di vendita concordato non comprendeva le spese di trasporto. Tuttavia, le informazioni versate agli atti oggettivamente confermano che le spese effettivamente sostenute dal produttore per il trasporto di tali merci fino a detto luogo superavano il prezzo effettivamente pagato dall'acquirente ai sensi dell'articolo 29, paragrafo 3, lettera a), del codice doganale comunitario e dell'articolo 70, paragrafo 2, del codice doganale dell'Unione. Poiché, come dichiarato sopra, tali merci sono state trasportate a condizioni secondo le quali il produttore era responsabile di tutte le spese di trasporto, la ricorrente e/o la «Transchema» UAB non avevano alcun obbligo di contribuire alle suddette spese eccedenti tale prezzo.
- 20 Occorre altresì sottolineare che l'autorità tributaria non mette in dubbio il fatto che il valore in dogana delle merci in questione dovesse essere calcolato secondo le modalità di cui all'articolo 29 del codice doganale comunitario e all'articolo 70 del codice doganale dell'Unione, vale a dire conformemente al metodo del valore

di transazione. Inoltre, non vi è nulla nella fattispecie a sostegno della conclusione che il prezzo effettivamente pagato dalla ricorrente e/o dalla «Transchema» UAB al produttore per le merci in questione sia stato fittizio, sia stato stabilito in modo fraudolento o con abuso di diritto.

Sul contenuto della questione pregiudiziale

- 21 Occorre innanzitutto rilevare che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale comunitario o dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, per «valore di transazione» si deve intendere un valore rettificato nel momento in cui le condizioni per una rettifica sono soddisfatte (sentenza del 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punto 28). Per quanto riguarda, in particolare, la rettifica di cui al paragrafo 1 dell'articolo 29 del codice doganale comunitario, la Corte di giustizia ha dichiarato che il valore in dogana deve riflettere il *valore economico* reale dei prodotti importati e tener conto di tutti gli elementi di tali prodotti che presentano un valore economico (v. sentenza dell'11 maggio 2017, Shirtmakers, C-59/16, EU:C:2017:362, punto [28] e giurisprudenza ivi citata (in prosieguo: la «sentenza Shirtmakers»); v. anche sentenza del 15 luglio [2010], Gaston Schul, C-354/09, EU:C:2010:439, punto 29).
- 22 L'articolo 32 del codice doganale comunitario e l'articolo 71 del codice doganale dell'Unione si riferiscono in modo specifico agli elementi da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, al fine di determinare il loro valore in dogana (v., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., C-116/12, EU:C:2013:825, punto 47).
- 23 La Corte di giustizia ha già statuito che la nozione di «spese di trasporto», di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario, è una nozione autonoma del diritto dell'Unione (sentenza Shirtmakers, punto 22). Tale nozione deve essere interpretata in maniera ampia e comprende tutte le spese, principali o accessorie, connesse allo spostamento delle merci verso il territorio doganale dell'Unione (Comunità) europea, e il criterio determinante affinché le spese possano essere considerate «spese di trasporto», ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale, è che esse siano connesse allo spostamento delle merci verso il territorio doganale dell'Unione (Comunità) europea, a prescindere se tali spese siano inerenti o necessarie al trasporto effettivo di tali merci (sentenza Shirtmakers, punti 24 e 25; sentenza del 6 giugno 1990, Unifert, C-11/89, EU:C:1990:237, punti da 29 a 31).
- 24 Considerato quanto precede, da un lato, si può ragionevolmente dedurre che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale comunitario o dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), i), del codice doganale dell'Unione, tutte le spese di trasporto (di qualsiasi tipo) effettivamente sostenute devono essere aggiunte al valore di transazione, a prescindere da chi le abbia sostenute e da cosa abbia dato luogo a tali spese, se esse non sono state

incluse in tutto o in parte nel prezzo effettivamente pagato o da pagare. In altre parole, il mero fatto che una parte di tali spese di trasporto non sia stata inclusa nel prezzo che la ricorrente e/o la «Transchema» UAB abbia effettivamente pagato o debba pagare, significa di per sé che il valore di transazione e, di conseguenza, il valore in dogana dovrebbe essere rettificato in modo tale da includervi tutte le spese effettive di trasporto, indipendentemente dal fatto che tali spese siano state effettivamente sostenute solo dal venditore (il produttore).

[Or. 5]

- 25 Tale conclusione sembra essere supportata dalle disposizioni dei regolamenti di esecuzione della Commissione di cui ai punti 4 e 7 della presente ordinanza, che richiedono che le spese di trasporto siano incluse nel valore in dogana delle merci laddove il trasporto sia gratuito. In effetti, occorre ritenere che la circostanza che le merci siano trasportate al compratore (importatore) gratuitamente o che il compratore non contribuisca alle spese di trasporto delle merci non dovrebbe essere trattata diversamente in occasione della determinazione del valore in dogana.
- 26 D'altro canto, le informazioni presentate dalla ricorrente nel caso di specie (in particolare quelle citate al punto 15.2 della presente ordinanza), che non sono state contestate dal resistente, indicano che il fatto che le spese di trasporto fossero superiori al prezzo effettivamente pagato al produttore per le merci in questione può, nella fattispecie, essere giustificato dalle particolari circostanze della vendita delle merci in questione nel territorio doganale dell'Unione (Comunità) europea.
- 27 Infatti, nella presente fase del procedimento, vi sono motivi per affermare che le merci in questione, vale a dire l'acido solforico tecnico, siano un sottoprodotto del processo di produzione del produttore che quest'ultimo non è in grado di immagazzinare o trattare. Inoltre, il recupero di tale sottoprodotto nella Repubblica di Bielorussia comporterebbe costi elevati. Di conseguenza, era economicamente vantaggioso (proficuo) per il produttore vendere le merci in questione al prezzo pagato dalla «Transchema» UAB, anche se tale prezzo non copriva tutte le spese sostenute dal produttore per trasportare dette merci fino al territorio doganale dell'Unione (Comunità) europea.
- 28 Tali fatti, sulla base degli elementi di prova raccolti in corso di causa, suggeriscono che il prezzo effettivamente pagato per le merci in questione corrispondesse al valore reale delle merci, anche se il prezzo di vendita convenuto non copriva tutte le spese di trasporto delle merci sostenute dal produttore.
- 29 In tali circostanze e alla luce dei limiti di cui all'articolo 32, paragrafo 3, del codice doganale comunitario e dell'articolo 71, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione, questa Sezione decide che, al fine di dissipare i dubbi che essa nutre sull'interpretazione delle disposizioni della normativa dell'Unione in questione, è opportuno sproporre alla Corte di giustizia una domanda di pronuncia pregiudiziale.

Rinvio pregiudiziale

- 30 Il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) è il giudice di ultimo grado per le controversie amministrative [articolo 21 della Administracinių bylų teisenos įstatymas (legge sul procedimento amministrativo)]. Pertanto, quando è sollevata una questione interpretativa di una disposizione normativa emanata dalle istituzioni dell'Unione europea e tale questione deve essere esaminata affinché sia pronunciata una sentenza nella rispettiva causa, esso è tenuto ad effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia (articolo 267 TFUE, terzo comma), (...) [riferimento al diritto nazionale].
- 31 In tali circostanze, al fine di dissipare i dubbi sorti sull'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni di diritto dell'Unione rilevanti per i rapporti giuridici di cui trattasi, è opportuno chiedere alla Corte di giustizia di interpretare le norme di diritto dell'Unione in questione. Una risposta alle questioni contenute nel dispositivo della presente ordinanza sarebbe determinante nel caso di specie perché consentirebbe di individuare in modo univoco e chiaro la reale portata degli obblighi tributari della ricorrente relativi all'importazione delle merci in questione, garantendo in particolare il primato del diritto dell'Unione.
- 32 In considerazione di quanto precede e a norma del terzo comma dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, (...) [riferimento al diritto nazionale], questa Sezione del Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania)

decide quanto segue:

Il giudizio di merito è sospeso.

Si sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale: se gli articoli 29, paragrafo 1, e 32, paragrafo 1, lettera e), i), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario e gli articoli 70, paragrafo 1, e 71, paragrafo 1, lettera e), i) del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, debbano essere interpretati nel senso che il valore di transazione (in dogana) deve essere rettificato in modo da includere tutte le spese effettivamente sostenute dal venditore (produttore) per il trasporto delle merci al luogo in cui esse sono state introdotte nel territorio doganale dell'Unione (Comunità) europea **[Or. 6]** quando, come nel caso di specie, (1) secondo le condizioni di consegna («Incoterms 2000» – DAF) l'obbligo di coprire tali spese è a carico del venditore (produttore) e (2) tali spese di trasporto superano il prezzo che è stato concordato ed effettivamente pagato (o da pagare) da parte dell'acquirente (importatore), ma (3) il prezzo effettivamente pagato (o da pagare) da parte dell'acquirente (importatore) corrisponde al valore reale delle merci, anche ove tale prezzo non sia sufficiente a coprire tutte le spese di trasporto sostenute dal venditore (produttore).

Il presente procedimento amministrativo è sospeso sino alla pronuncia in via pregiudiziale della Corte di giustizia dell'Unione europea.

(...)

[composizione della sezione]

DOCUMENTO DI LAVORO