

**Causa C-73/24 [Keladis II <sup>1</sup>]****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

30 gennaio 2024

**Giudice del rinvio:**

Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunale amministrativo di primo grado di Salonico, Grecia)

**Data della decisione di rinvio:**

30 novembre 2023

**Ricorrente:**

WI

**Resistente:**

Anexartiti Archi Dimosion Esodon (Ufficio pubblico autonomo delle Entrate)

**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso volto all'annullamento degli avvisi di accertamento con i quali la ricorrente è stata dichiarata corresponsabile di reati di contrabbando, le sono stati imposti dazi maggiorati per tali reati, è stata dichiarata corresponsabile per il pagamento dell'intero ammontare dei suddetti dazi maggiorati e le è stato imputato, in solido con gli altri corresponsabili, l'importo dell'IVA (Imposta sul Valore Aggiunto) evasa su ciascuna dichiarazione di importazione.

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale**

Domanda di pronuncia pregiudiziale - Dazi doganali - Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Valore in dogana - Dichiarazione di un valore in dogana inferiore al

<sup>1</sup> Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento.

valore reale - Base imponibile IVA - Valore di mercato - Determinazione - Modalità di determinazione del valore di mercato

### Questioni pregiudiziali

1. In caso di ragionevoli dubbi sul fatto che il valore dichiarato in dogana delle merci importate sia l'effettivo valore negoziale delle merci, ma mediante una verifica a posteriori sia impossibile determinare il valore negoziale sulla base dei metodi di cui agli articoli 30, paragrafo 2, lettere a) e b) (valore di transazione di prodotti identici e simili) del regolamento n. 2913/92, e 74 paragrafo 2, del regolamento n. 952/2013, poiché, da un lato, le merci sono sfuggite al sequestro ed è quindi impossibile effettuare un controllo materiale delle stesse e, dall'altro, la descrizione delle merci nei documenti che accompagnano la dichiarazione d'importazione è generica e imprecisa, se sia compatibile con le disposizioni dell'articolo 30 paragrafo 2, lettera c), del regolamento n. 2913/92, e dell'articolo 74, paragrafo 2, lettera c), del regolamento n. 952/2013 pratica amministrativa, secondo la quale vengono utilizzati, applicando il «metodo deduttivo» previsto da tali disposizioni, come base per determinare il valore di mercato delle merci, i cosiddetti «prezzi di entrata», definiti nel programma di monitoraggio automatizzato (AMT) del programma antifrode dell'Unione (AFIS) e determinati con metodi statistici.

2. In caso di risposta in senso negativo alla prima questione: se sia consentito utilizzare i summenzionati «prezzi di entrata» applicando uno qualsiasi degli altri metodi descritti dagli articoli 30 e 31 del regolamento n. 2913/92, e dall'articolo 74, paragrafi da 1 a 3, del regolamento n. 952/2013. Ciò, in particolare, considerando, da un lato, la ragionevole flessibilità che deve contraddistinguere l'applicazione del «metodo di riserva», ai sensi dell'articolo 31 del regolamento n. 2913/92 e dell'articolo 74, paragrafo 3, del regolamento n. 952/2013, e, dall'altro, l'esplicito divieto di determinare il valore in dogana sulla base di valori doganali minimi, previsto dallo stesso «metodo di riserva» (articolo 31, paragrafo 2, lettera f), Codice doganale comunitario, e articolo 144, paragrafo 2, lettera f), del regolamento n. 2015/2447).

3. In caso di risposta in senso negativo a entrambe le precedenti questioni: se il diritto dell'Unione consenta di non imputare l'IVA evasa nei confronti di un importatore riguardo al quale successivamente si scopra che ha importato (in modo sistematico) merci a prezzi inferiori a quelli determinati come prezzi minimi commercialmente validi, qualora le autorità doganali non siano in grado, durante la verifica ex post, di determinare il valore in dogana delle merci importate con uno dei metodi descritti negli articoli 30 e 31 del regolamento n. 2913/92 e nell'articolo 74, paragrafi da 1 a 3, del regolamento n. 952/2013, oppure se sia consentito, in tal caso, in ultima istanza, imputarla sulla base dei prezzi minimi plausibili determinati statisticamente, come già ammesso nel caso dell'imputazione, da parte della Commissione, della perdita di risorse proprie nei confronti di uno Stato membro che non ha effettuato gli opportuni controlli

doganali (v., sentenza della CGUE dell'8 marzo 2022, Commissione/Regno Unito, C-213/19, EU:C:2022:167).

4. In caso di risposta in senso affermativo alle precedenti questioni seconda o terza: se i prezzi minimi determinati statisticamente debbano rappresentare importazioni avvenute nello stesso periodo delle importazioni controllate o in periodi prossimi e, in tal caso, quale sia l'intervallo di tempo massimo tollerabile tra le importazioni utilizzate per ottenere il risultato statistico e le importazioni controllate (potrebbero, ad esempio, essere applicati, per analogia, i novanta giorni previsti dall'articolo 152, paragrafo 1, lettera b), del regolamento n. 2454/93, e dall'articolo 142, paragrafo 2, del regolamento n. 2015/2447).

5. In caso di risposta in senso affermativo ad almeno una delle prime tre questioni in relazione all'uso dei «prezzi di entrata» per determinare i valori di mercato dei beni importati: nel caso in cui, durante l'importazione, sia stata seguita la procedura di cui all'articolo 81 del regolamento n. 2913/92 e all'articolo 177 del regolamento n. 952/2013 per semplificare la procedura di compilazione delle dichiarazioni doganali mediante il raggruppamento dei codici TARIC delle merci, se sia conforme al principio del divieto di determinazione di valori doganali arbitrari o fittizi la prassi amministrativa in base alla quale il valore in dogana di tutte le merci importate nell'ambito di ciascuna dichiarazione di importazione è calcolato sulla base del «prezzo di entrata» determinato per il prodotto specifico, il cui codice TARIC è indicato nella dichiarazione di importazione, in quanto l'autorità doganale deve ritenersi vincolata, ai sensi dell'articolo 222, paragrafo 2, lettera b), del regolamento n. 2015/2447, dal raggruppamento effettuato dall'importatore, o, al contrario, il valore di ciascun prodotto deve essere determinato sulla base della propria voce tariffaria anche se il codice non è indicato sulla dichiarazione di importazione, per evitare il rischio di imposizione di dazi doganali arbitrari.

### **Disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione e giurisprudenza della Corte di giustizia**

Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1): articolo 29, paragrafo 1, articoli 30, 31, 78, 81 (in prosieguo: il «C.D.C.»)

Regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario (GU 1993, L 253, pag. 1): articolo 142, paragrafo 1, articolo 150, paragrafo 1, articolo 151, paragrafo 1, articoli 152, 181bis e allegato 23

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): articoli 48, 70, paragrafo 1, articoli 74, 177, paragrafo 1 (in prosieguo: Il «C.D.U.»)

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): articolo 1, paragrafo 2, articolo 128, paragrafo 1, articoli 140, 141, paragrafo 1, 142, 144 e 222

Sentenze della Corte del 28 febbraio 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128); del 12 dicembre 2013, Christodoulou e altri (C-116/12, EU:C:2013:825); del 16 giugno 2016, EURO 2004. Ungheria (C-291/15, EU:C:2016:455); del 9 novembre 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839); del 20 giugno 2019, Oribalt Rīga (C-1/18, EU:C:2019:519); del 22 aprile 2021, Lifosa (C-75/20, EU:C:2021:320); dell'8 marzo 2022, Commissione/Regno Unito (Lotta contro la frode da sottovalutazione) (C-213/19, EU:C:2022:167); del 9 giugno 2022, Baltic Master (C-599/20, EU:C:2022:457); e del 9 giugno 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458).

### **Disposizioni pertinenti del diritto nazionale**

Nomos 2960/2001, Ethnikos teloneiakos kodikas (FEK A' 265/22.11.2001) [legge n. 2960/2001, recante il Codice doganale nazionale (Gazzetta ufficiale ellenica A'265/22.11.2001)]:

articolo 28, paragrafi da 1 a 3, articolo 29, paragrafi 1 e 2, articoli 31 e 142.

Articolo 150: «1. A carico di coloro che partecipano in qualsiasi modo all'infrazione doganale, ai sensi dell'articolo 142, paragrafo 2, del presente Codice e a seconda del grado di partecipazione di ciascuno, indipendentemente dall'esercizio dell'azione penale nei loro confronti, viene imposto, in conformità con le disposizioni degli articoli 152, 155 e seguenti del presente Codice, a ognuno personalmente e in solido tra loro, un dazio maggiorato per un importo che può variare da tre a cinque volte quello dei dazi doganali applicabili all'oggetto dell'infrazione, per tutti i corresponsabili. A tal fine, i dazi doganali sono calcolati in conformità alle disposizioni del Codice doganale comunitario e alle pertinenti disposizioni nazionali che disciplinano la nascita dell'obbligazione doganale. In caso di (...) sottofatturazione, la base imponibile per il sopraccitato dazio maggiorato è costituita dalla differenza tra i dazi doganali risultanti dal valore ottenuto al momento dello sdoganamento e il valore corrente di mercato. Nel caso in cui il triplo dell'importo dei dazi e delle altre imposte corrispondenti alle merci contrabbandate sia inferiore a millecinquecento euro (1 500,00), la sanzione è fissata pari a tale importo, nel caso di prodotti soggetti ad accisa, e alla metà di tale importo nel caso di altri prodotti (...) I dazi, le tasse e gli altri oneri che non sono stati pagati, malgrado sia sorta legalmente un'obbligazione doganale, possono essere imputati separatamente mediante un avviso motivato di accertamento. (...)»

Articolo 155

## Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Un importatore di articoli di abbigliamento aveva costituito, nel 2014, un'impresa individuale di vendita all'ingrosso di capi di abbigliamento, con sede a Salonico. Sino alla fine del 2016, l'impresa aveva presentato centinaia di dichiarazioni di importazione per un valore denunciato delle merci di circa 6 000 000,00 di euro. Nel 2016 l'impresa è stata sottoposta a una verifica contabile da parte dell'ufficio doganale a seguito di una denuncia per sottofatturazione dei prodotti importati.
- 2 La verifica contabile ha rivelato irregolarità nel funzionamento dell'impresa e nelle importazioni effettuate dalla stessa. È emerso, tra l'altro, che il presunto importatore era un dipendente di un altro commerciante di capi di abbigliamento. Inoltre, le merci sottoposte a ispezione materiale erano quantitativamente uguali a quelle denunciate in ciascuna dichiarazione d'importazione ma variavano per qualità, composizione, dimensioni e design, nonché per il loro valore, il che non si rifletteva nelle fatture d'importazione allegate alle dichiarazioni, e i valori denunciati erano, secondo i revisori, manifestamente inferiori a quelli effettivi.
- 3 A seguito dell'ispezione, l'ufficio doganale ha concluso che l'impresa era di proprietà dell'importatore solo nominalmente, mentre il vero operatore era il succitato commerciante di articoli di abbigliamento, di cui la ricorrente nel presente caso era una dipendente. Secondo le autorità di controllo, il giro di contrabbando operava nel modo seguente: gli imprenditori interessati a importare capi di abbigliamento dalla Turchia si recavano inizialmente in tale paese e si mettevano in contatto con i fornitori, che pagavano in contanti. L'accordo prevedeva che le merci non sarebbero state esportate direttamente dal venditore, ma sarebbero state consegnate a una società di trasporti che si sarebbe occupata del trasporto in Grecia. Le merci venivano confezionate in modo tale da indurre in errore le autorità doganali elleniche circa la loro qualità e il loro valore. Per lo sdoganamento delle merci veniva emessa una fattura da un'altra società turca, imprecisa nei valori (sottofatturazione), che comprendeva tutte le merci e indicava l'impresa come acquirente. La fattura in questione riportava genericamente le merci e i valori indicati erano di gran lunga inferiori a quelli effettivamente pagati dagli imprenditori greci agli effettivi fornitori turchi.
- 4 Dopo lo sdoganamento, le merci venivano trasportate da un'altra società di trasporti agli acquirenti effettivi in tutta la Grecia. Il corrispettivo per il trasporto dalla Turchia veniva pagato dai destinatari finali in contanti e senza emissione di fattura fiscale, mentre l'IVA corrispondente alla fattura emessa dalla società veniva anch'essa pagata in contanti. I valori indicati sulle fatture per le vendite sul mercato interno erano solo leggermente superiori a quelli dichiarati al momento dell'importazione, mentre i quantitativi indicati sulla maggior parte delle fatture erano imprecisi, poiché la maggior parte dei destinatari non voleva che le fatture riflettessero i quantitativi effettivamente ricevuti.
- 5 L'importo totale delle imposte e degli altri oneri evasi per quasi tutte le importazioni dell'impresa è stato valutato dall'ufficio doganale competente di

Salonicco come pari a 6 211 300,19 euro. Per quanto riguarda, in particolare, il coinvolgimento della ricorrente nel suddetto giro di contrabbando, il verbale di ispezione riferisce che ella era registrata come impiegata dell'impresa e che era una diretta collaboratrice del commerciante di capi di abbigliamento, che aveva piena cognizione delle sue attività e che riceveva ed eseguiva i suoi ordini, mentre la stessa ha negato che sia stata commessa qualsiasi infrazione o che ella fosse coinvolta nella medesima.

- 6 Dopodiché sono stati emanati gli avvisi di accertamento impugnati dalla ricorrente, secondo ciascuno dei quali sono ritenuti responsabile del reato di contrabbando, da un lato, il destinatario finale delle merci in ciascuna dichiarazione e importatore effettivo, e, dall'altro, la ricorrente e le altre quattro persone collegate all'attività dell'impresa, tra cui l'importatore e il commerciante di articoli da abbigliamento. Si è ritenuto che essi abbiano agito di concerto tra loro con l'intento di privare lo Stato ellenico degli oneri fiscali da riscuotere sulle merci importate dall'estero, eludendo così il pagamento dell'IVA dovuta sui beni ricevuti dal destinatario finale e ottenendo il corrispettivo vantaggio economico diretto.
- 7 Sulla base di quanto illustrato, è stato rivalutato il valore delle merci importate con ciascuna dichiarazione ed è stato calcolato l'importo dell'IVA evasa per importatore e per dichiarazione, che è stata imposta in solido a tutti i corresponsabili e, al contempo, sono stati imposti dazi maggiorati in misura pari al triplo dell'importo dell'IVA evasa.

### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 8 La ricorrente nega che ci sia stata la sottofatturazione delle merci in questione. In particolare, la ricorrente sostiene che il valore delle merci non sarebbe stato legittimamente determinato utilizzando i «prezzi equi» o i «prezzi di entrata», poiché questi ultimi, in quanto dati statistici relativi ai prezzi all'importazione, sarebbero potuti servire solo come base per mettere in discussione il valore dichiarato e non come metodo per determinare il valore in dogana, in quanto tale determinazione potrebbe essere effettuata solo sulla base dei metodi previsti dalle disposizioni del C.D.U..
- 9 Inoltre la ricorrente sostiene che, in ogni caso, il prezzo sarebbe stato illegittimamente determinato sulla base del codice TARIC indicato in ciascuna dichiarazione in applicazione della procedura di semplificazione, poiché tale codice sarebbe stato indicato dall'importatore su suggerimento dei funzionari doganali al fine di accelerare la commercializzazione delle merci denunciate e non sarebbe stato corrispondente alle merci effettivamente importate. Ella ritiene pertanto che i revisori abbiano commesso un errore non effettuando un controllo materiale delle merci in questione, basandosi unicamente sui codici indicati per giungere alla qualificazione del tipo di merci importate.

- 10 Inoltre la ricorrente sottolinea che solo in alcune delle dichiarazioni sarebbe stato richiesto un raggruppamento di voci tariffarie e che, pertanto, nelle altre non vi sarebbe nemmeno una base materiale per determinare il valore mediante un unico codice TARIC. Inoltre in molti casi, al momento dell'importazione delle merci di cui alle dichiarazioni controverse, sarebbe stato effettuato un controllo materiale senza che fosse accertata alcuna discrepanza tra la natura e la qualità delle merci importate e i loro prezzi dichiarati, mentre i funzionari doganali avrebbero successivamente proceduto a determinarne il valore sulla base non delle merci effettivamente importate, ma di altri prodotti con un codice TARIC diverso e quindi con un «prezzo di entrata» più elevato.
- 11 In questo modo, secondo la ricorrente, verrebbe fissato un prezzo falsamente elevato per ciascun prodotto, con la conseguenza che l'accertamento della sottofatturazione da parte dell'ufficio doganale non sarebbe giustificato, poiché nel caso di specie le importazioni avrebbero riguardato prodotti venduti a prezzi particolarmente bassi.
- 12 Il resistente si oppone a tali argomentazioni e sostiene che il metodo di determinazione del valore delle merci seguito sarebbe stato legittimo e appropriato. In particolare, in tutte le dichiarazioni in questione al presunto importatore sarebbe stato chiesto di applicare la procedura semplificata del «raggruppamento delle voci», ai sensi dell'articolo 177 del C.D.U. Le domande sarebbero state integralmente accolte, con il risultato che le merci sarebbero ora trattate come un unico tipo di merce, quella della voce superiore.
- 13 Successivamente, dopo che la sottofatturazione delle merci è stata accertata dal revisore contabile, la voce tariffaria dichiarata nella dichiarazione durante la procedura di semplificazione sarebbe stata presa come base di calcolo per la determinazione degli oneri fiscali elusi.
- 14 In particolare, come sottolinea il resistente, gli atti impugnati non avrebbero applicato i metodi di determinazione basati sul valore di transazione di merci identiche e similari (articolo 30, paragrafo 2, lettere a) e b), del C.D.C., e articolo 74, paragrafo 2, del C.D.U.), in quanto ciò sarebbe stato impraticabile dato che le merci erano sfuggite al sequestro e la descrizione delle merci sulle fatture che accompagnavano le dichiarazioni di importazione sarebbe stata generica e imprecisa.
- 15 Sarebbe stato invece applicato il metodo previsto dall'articolo 30, paragrafo 2, lettera c), del C.D.C. («metodo deduttivo») e, in particolare, sarebbe stato determinato il valore del prezzo unitario corrispondente alle vendite, nel territorio doganale dell'Unione, delle merci importate o di merci identiche o similari, rappresentanti complessivamente il quantitativo maggiore, effettuate con persone estranee ai venditori all'interno dell'Unione, al momento dell'importazione delle merci in questione o in prossimità di esso.

- 16 Nell'applicare questo metodo, l'ufficio doganale, avendo accesso al sistema AMT (Automated Monitoring Tool) dell'AFIS (programma antifrode dell'Unione), avrebbe tenuto conto dei «prezzi di entrata», fissati pari al 50% del prezzo equo per chilogrammo di merce e contenuti nel suddetto sistema, e avrebbe infine determinato il valore in dogana al livello del «prezzo di entrata». In particolare, l'ufficio doganale ha ritenuto che, poiché tali prezzi (ossia la metà dei prezzi equi medi dei prodotti importati, basati sull'elaborazione dei dati statistici di cui dispone l'Unione sulle importazioni effettuate nel suo territorio) sarebbero il fattore determinante per stabilire un valore minimo al di sotto del quale non sarebbe sostenibile effettuare alcuna compravendita commerciale lecita per le merci in questione, quando il prezzo indicato sulla fattura è inferiore a tale soglia, vi sia una presunzione di sottofatturazione del bene.

### **Breve esposizione dei motivi del rinvio pregiudiziale**

- 17 Secondo il giudice del rinvio, nel caso in cui le autorità doganali nutrano ragionevoli dubbi sulla corrispondenza tra il valore negoziale dichiarato e il prezzo effettivamente pagato e, quindi, il valore in dogana delle merci importate, esse possono respingere il valore dichiarato e determinare il prezzo sulla base di uno dei metodi descritti dall'articolo 30 del C.D.C. e dall'articolo 74 del C.D.U. Nel caso di specie, il giudice del rinvio ritiene, sulla base delle prove prodotte, che tali dubbi siano stati ragionevolmente sollevati dall'ufficio doganale.
- 18 Tuttavia, in seguito si pone la questione di come determinare il valore doganale delle merci al fine, da un lato, di stabilire se sia stata effettivamente accertata una sottofatturazione in ogni singolo caso di importazione di merci e, dall'altro, di imputare le imposte non pagate (IVA all'importazione) e i relativi dazi maggiorati.
- 19 L'ufficio doganale ha applicato il «metodo deduttivo» e, in tal sede, ha preso in considerazione i «prezzi di entrata». Tuttavia, il metodo statistico di determinazione dei prezzi medi corretti e dei prezzi minimi accettabili è stato sviluppato, in primo luogo, come strumento di analisi del rischio e non come metodo per determinare il valore doganale di merci specifiche nel contesto del controllo a posteriori. Inoltre, il giudice del rinvio ritiene che questo metodo di determinazione dei prezzi minimi all'importazione, in quanto metodo puramente statistico, possa portare a una percentuale di risultati falsamente positivi, senza che vi sia un caso di sottofatturazione.
- 20 Su tale base, il giudice del rinvio ritiene che i «prezzi di entrata» previsti dal sistema AMT non possano essere utilizzati ai fini della determinazione a posteriori del valore in dogana secondo il «metodo deduttivo», soprattutto in considerazione del fatto che, secondo la lettera di tali disposizioni, deve essere determinato il prezzo unitario di vendita delle merci importate o di merci identiche o similari. Di conseguenza, il problema dell'impossibilità di controllare materialmente le merci importate per determinare se siano identiche o similari si pone anche nell'applicazione di tale metodo, il che ha precluso anche

l'applicazione dei metodi previsti dall'articolo 30, paragrafo 2, lettere b) e c), del C.D.C. e dall'articolo 74, paragrafo 2, lettere b) e c), del C.D.U.

- 21 Allo stesso modo, secondo il giudice del rinvio i «prezzi di entrata» non possono essere utilizzati nell'ambito di nessuno degli altri metodi di determinazione del valore di transazione di cui agli articoli 30 e 31 del C.D.C. e dell'articolo 74 del C.D.U.. In particolare, da tali disposizioni risulta che il metodo del valore calcolato presuppone la conoscenza delle caratteristiche precise della specifica merce, mentre l'applicazione del cosiddetto «metodo di riserva» vieta espressamente di determinare il valore in dogana sulla base di valori doganali minimi.
- 22 Inoltre, dalle summenzionate disposizioni sia del C.D.C. che del C.D.U. emerge chiaramente che le autorità doganali si limitano, per quanto riguarda il calcolo del valore in dogana delle merci nell'ambito dei controlli a posteriori, ad applicare i metodi espressamente descritti dagli articoli 30 e 31 del C.D.C. e dall'articolo 74 del C.D.U.. Di conseguenza, il «prezzo di entrata» non può essere utilizzato per imputare ex post a un determinato importatore l'importo il cui valore dichiarato è inferiore al suddetto «prezzo di entrata».
- 23 Su questi presupposti, gli atti impugnati dovrebbero essere annullati poiché, per espressa ammissione dell'ufficio doganale, la determinazione del valore in dogana delle merci importate si basava, in ultima analisi, sui «prezzi di entrata» inclusi nel sistema AMT.
- 24 Tuttavia tale valutazione del giudice del rinvio, che si basa su un'interpretazione delle disposizioni pertinenti del diritto doganale dell'Unione, in assenza di una giurisprudenza della Corte di giustizia in un caso con le stesse caratteristiche del presente, non è priva di dubbi. In particolare, detta ipotesi interpretativa relativa all'impossibilità di utilizzare «prezzi di entrata» ha l'effetto di non addebitare i dazi doganali evasi all'importatore quando si scopra successivamente che egli ha importato (in modo sistematico) merci a prezzi inferiori a quelli determinati come prezzi minimi commercialmente sostenibili.
- 25 Questo perché, nel caso di specie, l'impossibilità di controllare fisicamente tutte le merci, dato il notevole lasso di tempo trascorso e l'immediata immissione sul mercato, rende impossibile calcolare il loro reale valore negoziale e quindi giustificare la loro sottofatturazione.
- 26 Di conseguenza, si potrebbe anche sostenere la posizione (seguita dall'autorità doganale ellenica) secondo cui, nel caso di imputazione di singoli importatori, il valore delle merci importate può, in ultima istanza, essere determinato sulla base dei «prezzi di entrata», come determinati statisticamente dalle istituzioni competenti dell'Unione europea.
- 27 Tuttavia, se tale soluzione interpretativa dovesse essere accolta il giudice del rinvio ritiene che dagli atti impugnati non risulti con esattezza quale fosse il «prezzo di entrata» utilizzato per ciascuna dichiarazione, né se esso sia stato

ricavato dall'elaborazione statistica delle importazioni delle merci in oggetto avvenute nello stesso periodo o in prossimità di esso. Il requisito del collegamento temporale tra il prezzo unitario e l'importazione delle specifiche merci si pone espressamente con riferimento all'applicazione del metodo descritto dall'articolo 30, paragrafo 2, lettere b) e c), del C.D.C. e dall'articolo 74, paragrafo 2, lettere b) e c), del C.D.U., determinato su un intervallo massimo di novanta giorni, ma non è espressamente indicato quale sia l'intervallo temporale massimo dall'importazione delle merci che i prezzi presi come base per la formazione statistica dei «prezzi di entrata» possono avere se viene applicato un altro metodo di determinazione del valore in dogana.

- 28 Inoltre, il raggruppamento delle voci, che vincola sia l'autorità doganale sia l'importatore affinché, in futuro, trattino le merci importate nell'ambito di ciascuna dichiarazione d'importazione come un unico articolo, è una pratica che, nel contesto della verifica ex post per il calcolo del valore di mercato, può portare alla determinazione di un valore fittizio delle merci raggruppate sotto il codice TARIC. Questo perché non si può escludere che il «prezzo di entrata» corrispondente alle merci del codice TARIC indicato nella dichiarazione di importazione sia un multiplo del «prezzo di entrata» di un'altra merce importata con la stessa dichiarazione di importazione.
- 29 In questo modo, a causa della procedura di semplificazione si può creare l'impressione errata che alcune merci, per le quali il valore effettivo della compravendita è in realtà indicato nella dichiarazione di importazione, siano sottofatturate. Lo stesso problema si porrebbe anche se il valore di mercato delle merci importate fosse determinato mediante un raggruppamento di voci TARIC, senza l'utilizzo di «prezzi di entrata», applicando uno dei metodi di determinazione del valore di mercato previsti dagli articoli 30 e 31 del C.D.C. e dall'articolo 74 del C.D.U.
- 30 Pertanto, secondo il giudice del rinvio nella parte in cui il valore di mercato delle merci di cui alle dichiarazioni contestate è stato determinato sulla base non del valore del prodotto in sé, ma del prodotto corrispondente al codice TARIC indicato nella dichiarazione di importazione, gli atti impugnati sono annullabili anche per questo motivo. Tuttavia, come sottolinea l'ufficio doganale, ai sensi dell'articolo 222, paragrafo 2, lettera b), del regolamento n. 2015/2447, le merci oggetto di una domanda di semplificazione sono ormai considerate un unico articolo. Inoltre, la Corte ha già dichiarato (sentenza del 9 giugno 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, punti da 52 a 54) che non può essere considerato irragionevole che le autorità doganali scelgano di basarsi, per determinare il valore di mercato delle merci, sulle informazioni fornite dallo stesso dichiarante anche se, così facendo, si determina un prezzo unico per merci che, pur essendo classificate sotto lo stesso codice TARIC, non sono omogenee. Pertanto, si potrebbe sostenere che la suddetta prassi delle autorità doganali si basa effettivamente sulle disposizioni del diritto doganale dell'Unione.

- 31 Da quanto precedentemente esposto si evince che, poiché le dichiarazioni di importazione in questione vanno dall'aprile 2014 al dicembre 2016, è necessario interpretare sia le disposizioni del C.D.C. e del regolamento n. 2454/93 sia le pertinenti disposizioni del C.D.U. e del regolamento n. 2015/2447. Tale interpretazione non è né ovvia né priva di ragionevoli dubbi, dato che la Corte non si è ancora pronunciata sulla questione se l'uso dei prezzi minimi accettabili o dei «prezzi di entrata» sia consentito per la determinazione del valore delle merci importate, né sulla questione se il raggruppamento dei codici TARIC vincoli le autorità doganali nell'ambito di un controllo a posteriori.
- 32 Alla luce di quanto illustrato e del fatto che vi sono centinaia di cause analoghe pendenti dinanzi al giudice del rinvio in cui si pone la stessa questione giuridica, le suddette questioni devono essere sottoposte alla Corte di giustizia per una pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

DOCUMENTO DI LAVORO