

Causa C-307/23

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

17 maggio 2023

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

17 gennaio 2023

Ricorrente in primo grado e ricorrente in cassazione:

G GmbH

Resistente in primo grado e resistente in cassazione:

Hauptzollamt H

(omissis)

BUNDESFINANZHOF

ORDINANZA

Nella causa

G GmbH

ricorrente in primo grado e ricorrente in cassazione

(omissis)

contro

Hauptzollamt H (Ufficio doganale centrale H)

resistente in primo grado e resistente in cassazione

in materia di recupero a posteriori di dazi all'importazione

la Settima Sezione,

all'udienza del 17 gennaio 2023, così ha deciso.

D i s p o s i t i v o

1. Viene sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale.

Se i costi sostenuti per la realizzazione di modelli di stampa per etichette effettuata nel territorio doganale dell'Unione debbano essere aggiunti al valore di transazione ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del codice doganale o ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del codice doganale, allorché la compratrice, avente sede nel territorio doganale dell'Unione, mette a disposizione dei fornitori nel paese terzo, senza spese, i modelli di stampa in formato elettronico.

2. Il procedimento è sospeso fino alla decisione della Corte di giustizia dell'Unione europea sulla questione pregiudiziale.

M o t i v a z i o n e

I.

- 1 La ricorrente e ricorrente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente») era titolare di un magazzino doganale di tipo D. Essa poneva in regime di deposito doganale alimenti conservati in scatola che erano stati importati da paesi terzi da un'altra impresa (la compratrice) e successivamente (periodo compreso tra il 12 dicembre 2012 e il 20 maggio 2013) li immetteva in libera pratica nel quadro della procedura di domiciliazione. Gli alimenti conservati in scatola erano provvisti di etichette di carta incollate, che i fornitori avevano realizzato nel paese terzo utilizzando i modelli di stampa forniti loro senza spese in formato elettronico dalla compratrice. I modelli di stampa sono stati realizzati nella Repubblica federale di Germania (in prosieguo: la «Germania») da diversi studi di progettazione per conto e a spese della compratrice. Nelle dichiarazioni del valore in dogana era indicato solo l'importo che la compratrice, in conformità dei contratti di compravendita stipulati con i produttori nei paesi terzi, doveva pagare a questi ultimi, comprese le spese per gli imballaggi di vendita singoli e per la stampa delle etichette di carta incollate sugli imballaggi, ma non le spese relative ai modelli di stampa.
- 2 Con avviso di accertamento di dazi all'importazione del 20 febbraio 2014, il resistente in primo grado e resistente in cassazione (l'Hauptzollamt, Ufficio doganale centrale o HZA) liquidava a posteriori i dazi a carico della ricorrente. L'HZA riteneva che si sarebbe dovuta considerare nel valore in dogana la quota proporzionale di costi relativi a lavori di design e schizzi, vale a dire ai modelli di stampa per le etichette adesive. Sia il procedimento di opposizione, sia il ricorso sono rimasti infruttuosi.

- 3 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania; in prosieguo: l'«FG») stabiliva che i costi relativi alla realizzazione dei modelli di stampa avrebbero dovuto essere presi in considerazione nella determinazione del valore in dogana ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del codice doganale (CD). Le scatole per conserve di alimenti rientrerebbero tra i contenitori in quanto non sarebbero idonee solo al trasporto delle merci, ma anche al loro immagazzinamento e alla commercializzazione e verrebbero normalmente utilizzate come imballaggio di dette merci. Farebbero parte di tali contenitori anche le etichette sulle quali è riportato e pubblicizzato il contenuto delle scatole. Le etichette formerebbero un tutto unico con le scatole per conserve di alimenti e non sarebbero equiparabili a cartellini (cartoncini, uniti alla merce da un cordoncino, su cui figurano il prezzo dell'articolo e altre informazioni riferite al prodotto) o a inserti con foto, non classificabili quali contenitori. Non sarebbe possibile nel caso controverso un trattamento privilegiato delle prestazioni intellettuali di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD, realizzate nell'ambito dell'Unione europea.
- 4 La ricorrente ha impugnato detta sentenza. Essa ritiene che non sussista un fondamento giuridico per considerare in maniera unitaria le etichette e i contenitori. L'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD non sarebbe applicabile, in quanto tale disposizione farebbe riferimento solo ad un tutto unico formato dal contenitore con la merce, ma non ad un tutto unico formato da un contenitore con il riquadro informativo applicato sul medesimo. Inoltre, i costi relativi alla realizzazione dei modelli di stampa non rappresenterebbero il costo «dei» contenitori, come richiede la formulazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD. Neanche la regola generale per l'interpretazione della nomenclatura combinata (NC) 5, lettera b), conterrebbe alcuna indicazione per la determinazione del valore in dogana. Le etichette sarebbero equiparabili a cartellini, poiché anche questi ultimi al momento dell'importazione sarebbero saldamente uniti alla merce e non sarebbero riutilizzabili. Il collegamento tra le scatole per conserve di alimenti e le etichette potrebbe senz'altro essere rimosso, anche se staccando l'etichetta questa andrebbe distrutta.
- 5 Secondo la ricorrente, i lavori di design rientrerebbero nell'ambito dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD e pertanto non dovrebbero essere aggiunti al costo di transazione, in quanto le prestazioni intellettuali messe a disposizione sarebbero agevolate se effettuate all'interno dell'Unione europea. Una classificazione del design dell'imballaggio comporterebbe secondo l'FG contraddizioni nelle valutazioni, se si utilizza un design unico per diversi scopi.

II.

- 6 La Sezione sospende il procedimento per cassazione dinanzi ad essa pendente (omissis) [norme procedurali] e sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Se i costi sostenuti per la realizzazione di modelli di stampa per etichette effettuata nel territorio doganale dell'Unione debbano essere aggiunti al valore di transazione ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del codice doganale o ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del codice doganale, allorché la compratrice, avente sede nel territorio doganale dell'Unione, mette a disposizione dei fornitori nel paese terzo, senza spese, i modelli di stampa in formato elettronico.

III.

7 Secondo questo Collegio, ai fini della definizione della controversia sono determinanti le disposizioni in materia di valore in dogana ai sensi del CD. Nell'interpretazione del CD sorgono dubbi rilevanti ai fini della decisione da adottare nel caso di specie.

8 **Diritto dell'Unione applicabile**

9 Articolo 29 del codice doganale (CD)

(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 (...)

(2) (...)

(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 quest'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'obbligazione del venditore. (...)

10 Articolo 32 del CD

(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:

a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci:

i) (...)

ii) costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce;

iii) (...)

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) (...)

ii) (...)

iii) (...)

iv) lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate;

c) (...)

11 Articolo 154 del regolamento di esecuzione del CD

Se i contenitori di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del codice sono destinati ad essere riutilizzati per importazioni successive, il relativo costo viene ripartito, su richiesta del dichiarante, in maniera adeguata, conformemente ai principi di contabilità generalmente ammessi.

12 Articolo 155 del regolamento di esecuzione del CD:

Ai fini dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv) del codice, il valore in dogana non comprende le spese di ricerca e il costo degli schizzi preliminari di design.

13 Articolo 156 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione del CD:

Le autorità doganali possono, a richiesta dell'interessato, autorizzare che:

– in deroga all'articolo 32, paragrafo 2 del codice, alcuni elementi da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare, i quali non sono quantificabili al momento in cui sorge l'obbligazione doganale,

– (...)

siano calcolati sulla base di criteri adeguati e specifici. (...)

14 Regola generale 5

Oltre le disposizioni precedenti, le regole seguenti sono applicabili alle merci previste qui di seguito:

a) gli astucci per apparecchi fotografici, per strumenti musicali, per armi, per strumenti da disegno, gli scrigni e i contenitori simili, appositamente costruiti per ricevere un oggetto determinato o un assortimento, suscettibili di un uso prolungato e presentati con gli oggetti ai quali sono destinati, sono classificati con questi oggetti quando essi sono del tipo normalmente messo in vendita con questi ultimi. Questa regola, tuttavia, non riguarda i contenitori che conferiscono all'insieme il suo carattere essenziale;

b) con riserva delle disposizioni della precedente regola 5 a) gli imballaggi che contengono merci sono da classificare con queste ultime quando sono del tipo normalmente utilizzato per questo genere di merci. Tuttavia, questa disposizione non è obbligatoria quando gli imballaggi sono suscettibili di essere utilizzati validamente più volte.

15 Nota 1 alla regola generale 5

Il termine «imballaggi» comprende tutti i recipienti esterni o interni, condizionamenti, involucri e supporti, ad eccezione degli strumenti da trasporto — in particolare le casse mobili (containers) — nonché dei copertoni, degli attrezzi e del materiale accessorio occorrente per il trasporto stesso. Tale termine non comprende i contenitori di cui alla regola generale 5 a).

16 Note esplicative del sistema armonizzato (SA) 02.0 e 04.0 alla regola generale 5 a).

I) Questa regola è esclusivamente applicata ai contenitori che (...) 02.0

2) sono suscettibili d'un uso prolungato, cioè essi sono costruiti, specialmente sul piano della resistenza e della rifinitura, per avere una durata d'uso in rapporto con quella del contenuto. Questi contenitori servono il più delle volte a proteggere l'oggetto in questione quando non viene utilizzato (per esempio durante il trasporto o la sua sistemazione). Questi criteri, in particolare, permettono di distinguerli dai semplici imballaggi. 04.0

IV.

17 L'analisi giuridica della controversia solleva taluni dubbi sotto il profilo del diritto dell'Unione. Occorre accertare se si debbano considerare, ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD, con un incremento del valore in dogana, i costi per i modelli di stampa realizzati in Germania per le etichette, o se tali costi possano essere inclusi nel valore in dogana esclusivamente in base alle condizioni di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto iv), del CD, con la conseguenza che nella specie risulta esclusa un'aggiunta dei costi al valore di transazione. In tale contesto risulta determinante in particolare l'interpretazione della nozione di «contenitore» e il rapporto di dette norme tra loro.

- 18 1. Ai fini della determinazione del valore in dogana nella presente fattispecie rilevano gli articoli 29 e segg. del CD, essendo i dazi sorti mediante l'iscrizione delle merci nelle scritture contabili della ricorrente nel periodo dal 12 dicembre 2012 al 30 maggio 2013 [articolo 201, paragrafo 2, del CD in combinato disposto con l'articolo 76, paragrafi 1, lettera c), e 3, del CD]. I metodi di valutazione doganale riguardano norme di diritto doganale materiale che rimangono applicabili a fattispecie sorte prima dell'entrata in vigore del codice doganale dell'Unione [v. sentenza della Corte del 9 marzo 2006, *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04, EU:C:2006:162, punti 19 e segg. (omissis) (rimando a rivista giuridica); v. anche sentenze della Sezione del 19 ottobre 2021 – VII R 27/19, *BFH/NV* 2022, 628 (omissis) (rimando a rivista giuridica), e del 1° dicembre 1998, – VII R 147/97, *BFHE* 187, 362 (omissis) (rimando a rivista giuridica)]. La questione giuridica da chiarire si pone tuttavia anche in vigenza del codice doganale dell'Unione (CDU), in quanto l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD è stato ripreso sostanzialmente invariato nell'articolo 71, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CDU, e l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD persino con la stessa formulazione nell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CDU.
- 19 a) Ai fini della determinazione del valore in dogana prevale, ed è così anche nella presente fattispecie, il metodo del valore di transazione ai sensi dell'articolo 29 del CD. Il valore in dogana di merci importate è sostanzialmente, ai sensi dell'articolo 29, paragrafo 1, del CD, 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 dell'Unione, previa eventuale aggiunta di elementi conformemente all'articolo 32 del CD e senza considerare le voci menzionate nell'articolo 33 del CD.
- 20 Ai sensi dell'articolo 29, paragrafo 3, lettera a), prima frase, del CD, 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.
- 21 In sintesi, il diritto 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 tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico. Sebbene, poi, il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci costituisca, in linea generale, la base di calcolo del valore in dogana, detto prezzo è un dato che deve eventualmente formare oggetto di rettifiche qualora tale operazione sia necessaria per evitare di determinare un valore in dogana arbitrario o fittizio [sentenza della Corte del 10 settembre 2020, *BMW*, C-509/19, EU:C:2020: 694, punto 13, con ulteriori rimandi (omissis) (rimando a rivista giuridica), sugli articoli 70, paragrafo 1, e 71, paragrafo 1, del CDU)].

- 22 b) L'articolo 32 del CD enumera diversi costi e valori da integrare al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci. Questo Collegio considera tale elenco esaustivo, e per tale motivo non sono consentite ulteriori integrazioni al valore di transazione [v. anche conclusioni dell'avvocato generale nella causa C-340/93, EU:C:1994:177, paragrafo 17, sull'articolo 8 del regolamento (CEE) n. 1224/80 del Consiglio, del 28 maggio 1980, relativo al valore in dogana delle merci (GU 1980, L 134, pag. 1); sentenza della Corte del 28 marzo 1990, Malt, C-219/88, EU:C:1990:146, punto 11, sull'articolo 8 del regolamento n. 1224/80; v. inoltre sentenza di questa Sezione del 24 gennaio 1995, – VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, anch'essa sull'articolo 8 del regolamento di esecuzione del CD].
- 23 aa) In conformità dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD, si addizionano al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate i costi dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce. La normativa non distingue tra prestazioni rese all'interno e al di fuori dell'Unione. Il codice doganale non contiene una definizione della nozione di contenitore. In particolare non viene precisato se i costi per la realizzazione di modelli di stampa per etichette, da incollare ai contenitori veri e propri (per esempio scatole per conserve di alimenti) siano parimenti compresi nella nozione di «contenitore» e quindi debbano essere addizionati al valore di transazione ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD.
- 24 (1) Il tenore letterale dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD («contenitori», in inglese «containers» o in francese «contenants») indica che per contenitori si intendono recipienti che contengono o avvolgono la merce. Avvalora tale tesi anche il fatto che il costo dell'imballaggio sia citato separatamente nell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto iii), del CD.
- 25 (2) L'ulteriore condizione che il contenitore sia considerato, a fini doganali, come formante un tutt'uno con la merce di cui trattasi consente di fare riferimento alla regola generale 5, lettera a), per i contenitori, e lettera b), per gli imballaggi (omissis) [citazione della dottrina giuridica], senza con ciò chiarire la portata della nozione di «chiusura».
- 26 Su tale base, i contenitori [regola generale 5, lettera a)] sono appositamente costruiti per ricevere un oggetto determinato o un assortimento, suscettibili di un uso prolungato [v. anche le note esplicative del SA 03.0 e 04.0 sulla regola generale 5, lettera a)]. Ai sensi della nota 1 alla regola generale 5, il termine imballaggi comprende tutti i recipienti esterni o interni, condizionamenti, involucri e supporti, ad eccezione degli strumenti da trasporto — in particolare le casse mobili (containers) — nonché dei copertoni, degli attrezzi e del materiale accessorio occorrente per il trasporto stesso. In tal senso la tariffa doganale distingue tra contenitori e imballaggi. Dalla nota esplicativa del SA 16.0 sulla regola generale 5, lettera b), risulta a tale proposito l'indicazione integrativa che con ciò si intendono materiali di imballaggio e contenitori quali normalmente utilizzati per l'imballaggio delle relative merci.

- 27 Tuttavia l'applicazione della regola generale 5 non porta ad una conclusione chiara in relazione all'interpretazione della nozione di «contenitore» ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD. Infatti, mentre il diritto in materia di tariffa doganale distingue tra contenitori appositamente costruiti e suscettibili di un uso prolungato e (altri) imballaggi normalmente utilizzati, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), del CD distingue tra contenitori [punto ii)] e imballaggi [punto iv)]. In tal senso già la terminologia si differenzia da un caso all'altro. Per il resto sussistono differenze di contenuto anche per il fatto che i contenitori ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD non devono necessariamente essere suscettibili di un uso prolungato.
- 28 (3) Secondo il giudice del rinvio le scatole per conserve di alimenti utilizzate nel caso di specie sono contenitori ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD. Anche le etichette applicate in un paese terzo sulle scatole di conserve di alimenti possono rientrare nell'ambito di applicazione di tale norma, in quanto sono saldamente unite alle scatole medesime e non possono essere rimosse senza danneggiarle. Sulla base di tale punto di vista, la ricorrente ha incluso nel valore in dogana i costi per la stampa delle etichette.
- 29 Non è evidente, tuttavia, e necessita di precisazioni da parte della Corte, se la fattispecie di elementi da aggiungere di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD possa essere estesa fino a ricomprendere anche i costi sostenuti per la realizzazione di modelli di stampa per le etichette da applicare nel paese terzo sulle merci importate.
- 30 bb) Appare inoltre poco chiaro il rapporto tra l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD e l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD e la distinzione tra contenitori o imballaggi di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD e le prestazioni elencate all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD. Ai sensi di tale disposizione, al valore di transazione occorre aggiungere il valore, attribuito in misura adeguata, dei lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro dell'Unione e necessari per produrre le merci importate, 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 oggetto di valutazione, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 155 del regolamento di esecuzione del CD, il valore in dogana non comprende le spese di ricerca e il costo degli schizzi preliminari di design.
- 31 (1) Con la formula introduttiva «prodotti e servizi», il legislatore dell'Unione ha scelto un ampio tenore letterale dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD, cosicché l'ambito di applicazione di tale disposizione non è limitato a beni materiali e vi possono rientrare anche beni immateriali [v. sentenza BMW, citata, EU:C:2020:694, punti 17 e 19 (omissis) (rimando a rivista giuridica)]. Così, anche il valore dei modelli di stampa per le etichette inviati in forma elettronica

potrebbe essere considerato, in quanto bene (immateriale), ai sensi di tale disposizione.

- 32 (2) Proprio l'ampio tenore dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del CD, raffrontato a quello dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), del CD, induce a chiedersi se occorra applicare prioritariamente l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del CD quando si deve decidere sulla valutazione del valore in dogana di prestazioni intellettuali. Il giudice del rinvio ritiene sostenibile un'interpretazione secondo cui l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del CD contiene una norma di principio speciale per prestazioni intellettuali, anche se ciò non è espresso con sufficiente chiarezza tenuto conto del tenore letterale effettivo e della struttura della disposizione. Al riguardo occorre altresì precisare se, in caso di valutazione ai fini del valore in dogana di beni immateriali, nella specie la realizzazione di modelli di stampa da parte di studi di progettazione, sia esclusa già per tale motivo un'applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, a), punto ii), del CD. Tale questione rileva ai fini della decisione nel caso di specie, in quanto i modelli di stampa sono stati realizzati in Germania e quindi, applicando l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD, il loro valore non aumenterebbe il valore in dogana, in quanto ai sensi di tale disposizione devono essere prese in considerazione solo le prestazioni intellettuali effettuate in un paese non membro dell'Unione.
- 33 (3) Infine, in relazione all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD, si deve rispondere alla questione su cosa si intenda per «merci importate». La correzione del valore in dogana in base a tale disposizione non si riferisce solo al valore di prodotti e servizi relativi a lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, necessari per produrre le merci. Nella specie le merci possono essere i prodotti complessivamente presentati all'importazione, quindi le scatole per conserve di alimenti con le etichette applicate e il relativo contenuto, oppure solo gli alimenti, tesi a sua volta avvalorata dal fatto che le scatole per conserve di alimenti sono in realtà contenitori ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD.
- 34 cc) Dati i dubbi sorti nell'interpretazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD e dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD, nella presente fattispecie non si riesce a valutare chiaramente se i costi per la realizzazione dei modelli di stampa debbano essere addizionati ai costi dell'imballaggio, e quindi aggiunti al valore di transazione, o se si debba considerare che il valore dei modelli di stampa, in quanto prestazioni intellettuali realizzate nell'ambito dell'Unione europea, non incrementa il valore in dogana.
- 35 In senso favorevole alla posizione dell'amministrazione, secondo cui nella specie si deve applicare l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD, depone il fatto che senza modelli di stampa le etichette non avrebbero potuto essere prodotte ed essi, in definitiva, sono stati incorporati nelle merci, così come sono state immesse in libera pratica. Anche lo stretto collegamento delle etichette con le scatole per conserve di alimenti incide a sostegno della tesi dell'amministrazione. Infine, l'importanza dei modelli di stampa emerge anche dal fatto che le etichette

contengono indicazioni sul contenuto degli alimenti in scatola. Di conseguenza, l'inclusione dei costi dei modelli di stampa rifletterebbe il valore economico reale della merce importata (v. sentenza della Corte del 20 dicembre 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland – C-529/16, EU:C:2017:984, punto 24 con ulteriori rimandi (omissis) [rimando a rivista giuridica]. In particolare, le rettifiche (nella specie sotto forma di aggiunte) sono utili anche per evitare di determinare un valore in dogana arbitrario o fittizio [v. sentenza della Corte citata Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, punto 27 con ulteriori rimandi (omissis) [rimando a rivista giuridica]; v. anche sentenza della Corte BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, punto 13, con ulteriori rimandi (omissis) (rimando a rivista giuridica), sugli articoli 70, paragrafo 1, e 71, paragrafo 1, del CDU)].

- 36 Non si possono tuttavia ignorare neppure gli argomenti della ricorrente, che vorrebbe che i modelli di stampa siano considerati come prestazioni intellettuali ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD. Così, i modelli di stampa o prestazioni intellettuali analoghe non sono menzionati né nell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), del CD, né nella regola generale 5. Se l'elenco di cui all'articolo 32 del CD è esaustivo, presupposto su cui si basa il giudice del rinvio, ciò incide in senso sfavorevole a un'aggiunta dei costi dei modelli di stampa al valore in dogana. Inoltre sorge la questione sul motivo per cui non si dovrebbero includere nel valore in dogana, secondo l'ampia formulazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del CD, le prestazioni intellettuali rese nel territorio doganale dell'Unione, mentre esse dovrebbero essere incluse in base alla formulazione più restrittiva dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), del CD, qualora vengano considerate come facenti parte dei contenitori. Come già detto, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD potrebbe escludere, in quanto norma più specifica, un'applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD. Inoltre, questo Collegio vede il pericolo di una contraddizione, qualora si utilizzi un modello di stampa per diverse etichette, applicate in modo diverso al contenitore o alla merce. In tal senso non appare evidente considerare i modelli di stampa come facenti parte del contenitore quando l'etichetta viene incollata sul contenitore, ma negare tale fatto se l'etichetta è semplicemente collegata alla merce da un cordoncino, come avviene nel caso dei cartellini. Finora questo Collegio non ha comunque considerato i cartellini come contenitori (v. decisione della Sezione del 18 dicembre 2013 – VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).
- 37 Del resto, il giudice del rinvio si permette di fare presente un problema che potrebbe sorgere indipendentemente dalla presente controversia e di cui si dovrebbe tener conto nell'interpretazione delle menzionate disposizioni in materia di valore in dogana. Nel caso in cui si debbano considerare i costi per la realizzazione dei modelli di stampa, con un aumento del valore in dogana, si pone la questione di come suddividere i costi sulle importazioni qualora i modelli di stampa siano realizzati una tantum, ma le merci vengano importate per un periodo prolungato. L'articolo 32 del CD non contiene indicazioni in merito. L'articolo 154 del regolamento di esecuzione del CD, secondo cui i costi dei contenitori, in caso di riutilizzo, possono essere ripartiti conformemente ai principi di contabilità

generalmente ammessi, disciplina un caso diverso e non può essere applicato, almeno non direttamente, ai modelli di stampa. Neanche l'articolo 156 bis del regolamento di applicazione del CD offre una soluzione soddisfacente per questo caso, in quanto la determinazione di incrementi e riduzioni in deroga all'articolo 32, paragrafo 2, del CD necessita di una domanda da parte dell'interessato e quindi di una verifica prima dell'importazione, nonché della relativa autorizzazione da parte dell'autorità doganale.

- 38 2. Finora la Corte non si è pronunciata sulla questione giuridica sottoposta nella sezione II, che non trova una risposta soddisfacente neppure alla luce della pregressa giurisprudenza della Corte in materia di diritto sul valore in dogana.
- 39 a) In relazione all'interpretazione della parte I, titolo I, sezione C, paragrafo 2, ultima frase dell'allegato all'articolo 1 del regolamento del Consiglio n. 950/68, del 28 giugno 1968, relativo alla tariffa doganale comune (GU 1968, L 172, pag. 1), la Corte, nella sua sentenza del 5 ottobre 1988, Schmid, C-357/87 [EU:C:1988:478 (omissis) (rimando alla Raccolta)] ha interpretato la nozione di imballaggio nel senso che riguardi contenitori che si prestano non solo al trasporto delle merci considerate, ma anche alla loro conservazione e distribuzione. Inoltre la Corte ha risposto in senso affermativo in merito all'aggiunta di compensazioni per imballaggi non restituiti al venditore straniero ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), del regolamento n. 1224/80, relativo al valore in dogana delle merci. Da tale decisione si evince in effetti che la Corte interpreta in modo ampio la nozione di imballaggio. Tuttavia la Corte non aveva motivo di distinguere tra i contenitori veri e propri delle merci (bottiglie e barili) ed eventuali etichette o prestazioni intellettuali che erano state utilizzate per la produzione delle etichette.
- 40 b) Inoltre la Corte si è occupata in diverse occasioni dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del CD o della corrispondente disposizione che l'ha preceduto.
- 41 aa) Così, nella sua sentenza del 7 marzo 1991, BayWa [EU:C:1991:104 (omissis) (rimando a rivista giuridica)], la Corte ha stabilito che occorre aggiungere, a norma dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera b), punto i), del regolamento n. 1224/80, i diritti di licenza relativi alla moltiplicazione delle sementi base al valore in dogana delle sementi per colture da queste ricavate. In tale contesto, la Corte ha precisato che non vi è un principio generale che escluda dal valore in dogana le prestazioni eseguite e le merci prodotte sul territorio doganale della Comunità. Tuttavia, tale sentenza è stata emanata in relazione all'articolo 8, paragrafo 1, lettera b), punto i), del regolamento n. 1224/80, la disposizione che ha preceduto l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto i), del CD.
- 42 bb) Neanche la sentenza della Corte del 9 marzo 2017, GE Healthcare, C-173/15 [EU:C:2017:195 (omissis) (rimando a rivista giuridica)], contribuisce all'interpretazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD, in quanto la Corte era ivi chiamata a occuparsi di diritti di licenza, che – diversamente dai lavori preparatori di natura intellettuale che sono stati svolti

nella specie con la realizzazione dei modelli di stampa – sono espressamente disciplinati nell’articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del CD.

- 43 cc) Infine, nella sentenza BMW, citata [EU:C:2020:694, punto 18 (omissis) (rimando a rivista giuridica)], la Corte ha dichiarato che rientrano nella fattispecie di elementi da aggiungere, di cui all’articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del CD o all’articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale dell’Unione, anche beni immateriali quali il software. Non era invece oggetto di detta sentenza il rapporto di tale disposizione con la formulazione più restrittiva dell’articolo 32, paragrafo 1, lettera a), del CD. Da tale sentenza non emergono neppure elementi per dedurre se i contenitori possano ricomprendere anche lavori preparatori di natura intellettuale. Inoltre, in quella fattispecie l’oggetto della controversia riguardava un software da utilizzare per il collaudo delle centraline di comando per autoveicoli. Si trattava quindi di un software che di per sé presentava un nesso con la merce importata.
- 44 3. Neanche questo Collegio si è finora occupato del trattamento a fini di valutazione doganale dei modelli di stampa per etichette.
- 45 Con sentenza del 30 gennaio 1990 – VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679), la Sezione ha deciso che i costi di stampa per le etichette prodotte nel paese terzo e ivi applicate sulle merci rientrano nel valore in dogana, punto non controverso nella specie. Eventuali costi sostenuti nel territorio doganale dell’Unione per la realizzazione di modelli di stampa non costituivano oggetto di tale procedimento.
- 46 Come illustrato (omissis) [indicazione di pagina della formattazione originale] [punto 36 supra, in fine], la Sezione ha inoltre statuito, con decisione BFH/NV 2014, 1107, che i cosiddetti cartellini non fanno parte dei contenitori ai sensi dell’articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto ii), del CD. Anche in questo caso la decisione non riguardava eventuali modelli di stampa in forma elettronica.
- 47 Per il resto, il giudice del rinvio ha dichiarato, in relazione all’articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del CD, che nella prestazione intellettuale messa a disposizione per la produzione della merce importata in cui è incorporata si cristallizza l’intero processo di sviluppo, compresi tutti i tentativi compiuti. Il valore da considerare ai fini della valutazione doganale comprende dunque tutti i costi sostenuti nel corso di tale processo (v. sentenza della Sezione in BFHE, 187, 362 (omissis) [rimando a rivista giuridica]. Comunque, neanche questa decisione della Sezione fa compiere progressi nella valutazione a fini doganali di raccolte di modelli in relazione al caso di specie.
- 48 4. Solo a titolo integrativo, il giudice del rinvio fa presente che, a suo parere, nella presente fattispecie non sono applicabili altre fattispecie di elementi da aggiungere.
- 49 Non viene in rilievo l’articolo 32, paragrafo 1, lettera a), punto iii), del CD, riguardante il costo dell’imballaggio, in quanto nel caso controverso le etichette erano incollate sulle scatole per conserve di alimenti e sono state sdoganate con le

stesse. Pertanto le etichette potrebbero essere considerate un tutto unico con la merce sotto il profilo tariffario.

- 50 L'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto i), del CD si riferisce solo a componenti introdotti nelle merci importate, e non a contenitori o imballaggi. Le etichette sulle scatole per conserve di alimenti, compresi i modelli di stampa in formato elettronico utilizzati per la produzione delle etichette, non sono inserite nelle merci (prodotti alimentari) in sé, ma fanno tutt'al più parte del contenitore. I modelli di stampa per etichette non servono nemmeno per produrre la merce importata.

DOCUMENTO DI LAVORO