

Causa C-72/24 [Keladis I] ⁱ**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:

HF

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 il ricorrente è stato dichiarato corresponsabile di reati di contrabbando, gli sono stati imputati dazi maggiorati per tali reati, è stato dichiarato responsabile in solido per il pagamento dell'intero ammontare dei suddetti dazi maggiorati e gli è stato imputato, in solido con gli altri corresponsabili, l'intero 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 valore reale - Base imponibile IVA - Valore di mercato - Determinazione -

ⁱ Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento.

Modalità di determinazione del valore di mercato - Soggetto tenuto al pagamento dell'IVA all'importazione

Questioni pregiudiziali

(1) Se i valori statistici denominati «prezzi di entrata» (threshold values) - «prezzi equi» (fair prices), che si basano sulla banca dati statistica COMEXT di Eurostat e sono derivati dal sistema informatico dell'OLAF (AFIS-Anti Fraud Information System), di cui l'Automated Monitoring Tool (AMT) è un'applicazione e sono a disposizione delle autorità doganali nazionali tramite i rispettivi sistemi elettronici, soddisfino il requisito dell'accessibilità per tutti gli operatori economici, come precisato nella sentenza del 9 giugno 2022, C 187/21, Fawkes Kft. Se i dati in essi contenuti siano soltanto dati aggregati, ai sensi della definizione di cui ai regolamenti n. 471/2009 e n. 113/2010 relativi alle statistiche comunitarie del commercio estero con i paesi terzi, in vigore nel periodo rilevante.

(2) Nel contesto di una verifica a posteriori, quando non è possibile controllare materialmente le merci importate, se i valori statistici della banca dati COMEXT, posto che si considerino generalmente accessibili e non contengano soltanto dati aggregati, possano essere utilizzati dalle autorità doganali nazionali solo per corroborare i loro ragionevoli dubbi sul fatto che il valore denunciato nelle dichiarazioni rappresenti il valore di mercato, cioè l'importo effettivamente pagato o pagabile per tali merci, o anche allo scopo di determinare, su tale base, il loro valore in dogana, conformemente al metodo alternativo di cui all'articolo 30, paragrafo 2 lettera c) del Codice doganale comunitario (regolamento n. 2913/1992) [corrispondente al cosiddetto metodo «induttivo» di cui all'articolo 70 paragrafo 2, lettera c), del Codice doganale dell'Unione (regolamento n. 952/2013)] o eventualmente a un altro metodo alternativo. Quale incidenza abbia sulla soluzione di tale questione il fatto che non si possa stabilire che merci identiche o simili costituiscano attualmente oggetto di vendite, ai sensi dell'articolo 152, paragrafo 1 del regolamento (CEE) n. 2454/93 (regolamento di applicazione).

(3) In ogni caso, se l'uso di detti valori statistici per determinare il valore in dogana di specifiche merci importate, equivalente all'applicazione di prezzi minimi, sia conforme agli obblighi derivanti dall'Accordo internazionale sulla determinazione del valore in dogana dell'Organizzazione mondiale del commercio (OMC), detto anche Accordo relativo all'applicazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio 1994, di cui l'Unione europea è parte, in considerazione del fatto che tale Accordo vieta espressamente l'uso di prezzi minimi.

(4) In relazione alla questione precedente: se la riserva a favore dei principi e delle disposizioni generali dell'Accordo internazionale summenzionato per l'applicazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio 1994, prevista dall'articolo 31, paragrafo 1, del Codice doganale

comunitario (regolamento n. 2913/1992) riguardo al metodo di riserva per la determinazione del valore in dogana e, correlativamente, l'esclusione dell'applicazione di valori minimi, prevista dal paragrafo 2 dello stesso articolo [che non è presente nella corrispondente disposizione dell'articolo 74, paragrafo 3, del Codice doganale dell'Unione (regolamento n. 952/2013)] si applichino solo quando viene utilizzato tale metodo o disciplinino tutti i metodi alternativi di determinazione del valore in dogana.

(5) Nel caso in cui venga accertato che la semplificazione della classificazione ai sensi dell'articolo 81 del Codice doganale comunitario (regolamento n. 2913/1992) [divenuto articolo 177 del Codice doganale dell'Unione (regolamento n. 952/2013)] è stata utilizzata all'atto dell'importazione, se sia possibile applicare il metodo alternativo di cui all'articolo 30, paragrafo 2 lettera c), del Codice doganale comunitario (regolamento n. 2913/1992) [corrispondente all'articolo 70, paragrafo 2, lettera c), del Codice doganale dell'Unione (regolamento n. 952/2013)], indipendentemente dall'eterogeneità delle merci denunciate con lo stesso codice TARIC nella stessa dichiarazione e dal conseguente valore fittizio delle merci non appartenenti a tale codice di classificazione tariffaria.

(6) Infine, a prescindere dalle precedenti questioni: se le disposizioni della legislazione ellenica che disciplinano la determinazione dei soggetti tenuti al pagamento dell'IVA all'importazione siano sufficientemente chiare, in conformità con i requisiti del diritto europeo, nella parte in cui designano come soggetto passivo il «cosiddetto proprietario delle merci importate».

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

Decisione 87/369/CEE del Consiglio, del 7 aprile 1987, relativa alla conclusione della convenzione internazionale sul sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci e il relativo protocollo di emendamento (GU 1987, L 198, pag. 1)

Regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1): articolo 3, paragrafo 1, e allegato I

Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1): considerando 6, articolo 4, punto 10, articolo 29, paragrafo 1, articoli 30, 31, 59, 62, 63, 68, 74, 78, 79, 81, 201, 213, articolo 220, paragrafo 2, articolo 221, paragrafi 3 e 4 (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 19, paragrafo 1, articolo 142, paragrafo 1, articoli 150, 151, 152, 181 bis

Decisione 94/800/CE del Consiglio, del 22 dicembre 1994, relativa alla conclusione a nome della Comunità europea, per le materie di sua competenza, degli accordi dei negoziati multilaterali dell'Uruguay Round (1986-1994) (GU 1994, L 336, pag. 1), in base alla quale la Comunità europea ha concluso anche l'«Accordo per l'applicazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio 1994» (GU 1994, L 336, pag. 119)

Regolamento (CE) n. 515/97 del Consiglio, del 13 marzo 1997, relativo alla mutua assistenza tra le autorità amministrative degli Stati membri e alla collaborazione tra queste e la Commissione per assicurare la corretta applicazione delle normative doganale e agricola (GU 1997, L 82, pag. 1): articoli 23 e 24

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1): considerando 43 e 44, articolo 2, paragrafo 1, articoli 30, 70, 85, 201 e 211

Regolamento (CE) n. 471/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 6 maggio 2009, relativo alle statistiche comunitarie del commercio estero dell'Unione con i paesi terzi e che abroga il regolamento (CE) n. 1172/95 del Consiglio (GU 2009, L 152, pag. 23): articolo 3, paragrafo 1, articolo 4, paragrafo 1, articolo 5, paragrafo 1, articoli 6 e 8

Regolamento (UE) n. 113/2010 della Commissione, del 9 febbraio 2010, che attua il regolamento (CE) n. 471/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alle statistiche comunitarie del commercio estero con i paesi terzi, per quanto riguarda la copertura del commercio, la definizione dei dati, la compilazione di statistiche sul commercio secondo le caratteristiche delle imprese e secondo la valuta di fatturazione, e determinate merci o movimenti (GU 2010, L 37, pag. 1): articolo 4, paragrafi 1 e 2

Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (rifusione) (GU 2013, L 269, pag. 1): articoli 71, 72, 74, 177 (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 222

Sentenze della Corte del 28 febbraio 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128); del 29 luglio 2010, Pakora Pluss (C-248/09, EU:C:2010:457); 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 marzo 2017, GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195); del 9 novembre 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839); del 20 dicembre 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984); del 20 giugno 2019, Oribalt Rīga (C-1/18, EU:C:2019:519); del 10 luglio 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579); del 19 dicembre 2019,

Amoena (C-677/18, EU:C:2019:1142); del 18 giugno 2020, Hydro Energo (C-340/19, EU:C:2020:488); del 9 luglio 2020, Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya «Mitnitsi» (C-76/19, EU:C:2020:543); del 19 novembre 2020, 5th AVENUE (C-775/19, EU:C:2020:948); del 3 marzo 2021, Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161); 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 12 maggio 2022, U. I. (Rappresentante doganale indiretto) (C-714/20, EU:C:2022:374); 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 2859/2000, Kyrosi Kodika Forou Prostithemenis Axias (FEK A' 248/7.11.2000) [legge n. 2859/2000, recante attuazione del Codice dell'Imposta sul Valore Aggiunto (Gazzetta Ufficiale ellenica A'248/7.11.2000)]:

Articolo 1, articolo 2, paragrafo 1, articolo 20, paragrafo 1

Articolo 35, paragrafo 3: «In caso di importazione di beni, soggetto passivo dell'imposta è il cosiddetto proprietario dei beni importati, in conformità alle disposizioni della normativa doganale.»

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 1, paragrafo 1, articolo 28, paragrafi 1 e 2,

Articolo 29, paragrafo 6: «Debitore dell'obbligazione doganale è il dichiarante, la persona a nome della quale è presentata una dichiarazione di accise e di altre imposte, nonché qualsiasi altra persona nei confronti della quale l'obbligazione è sorta in forza delle disposizioni della normativa doganale (...)».

Articolo 31, articolo 33, paragrafo 1, articolo 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 disciplina la nascita dell'obbligazione doganale. In caso di (...) sottofatturazione, la base imponibile per il sopraccitato

dazio maggiorato è costituito 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. (...) 5. L'avviso di accertamento emesso è indipendente dall'esercizio dell'azione penale parallela e dalla sentenza penale che verrà pronunciata».

Articolo 155

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento

- 1 Il ricorrente è titolare di un'impresa di abbigliamento e nell'ambito della sua attività commerciale ha acquistato capi di abbigliamento importati dalla Turchia da un importatore di articoli di abbigliamento.
- 2 L'importatore in questione aveva costituito, nel 2014, un'impresa individuale di vendita all'ingrosso di articoli di abbigliamento, con sede a Salonicco. Sino alla fine del 2016 l'impresa aveva presentato centinaia di dichiarazioni di importazione per un valore denunciato delle merci pari a 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.
- 3 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 articoli di abbigliamento. Inoltre, le merci sottoposte a ispezione materiale erano quantitativamente uguali a quelle denunciate in ciascuna dichiarazione d'importazione ma differivano per qualità, composizione, dimensioni e design nonché per il loro valore, il che non si rifletteva nelle fatture d'importazione allegare alle dichiarazioni, e i valori denunciati erano, secondo i revisori, manifestamente inferiori a quelli effettivi.
- 4 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. Secondo le autorità ispettive, il giro di contrabbando operava nel modo seguente: gli operatori 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 sulla loro qualità e sul 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.

- 5 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.
- 6 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.
- 7 In particolare, è stato accertato che il ricorrente ha intenzionalmente ordinato, acquistato, importato e ricevuto, insieme agli altri soci principali dell'impresa dell'importatore, nell'anno 2014, merci sottocosto che sono state importate con nove dichiarazioni a cui erano allegati fatture inesatte in termini di valore delle merci. Il ricorrente ha ammesso l'esistenza di tali operazioni con l'impresa dell'importatore, ma ha negato che le merci fossero sottofatturate e ha contestato il modo in cui è stato calcolato il valore doganale delle merci.
- 8 Tuttavia, l'ufficio doganale ha ritenuto che tutte le persone coinvolte nel giro di contrabbando e anche il ricorrente, in quanto destinatario finale acquirente delle merci, abbiano agito con l'intento comune di commettere il reato di contrabbando, consistente nella sottofatturazione delle merci al momento dell'importazione e nella detenzione di tali merci destinate al consumo.
- 9 Dopodiché sono stati emanati gli avvisi di accertamento impugnati dal ricorrente, secondo i quali sono ritenuti responsabili del reato di contrabbando, da un lato, il ricorrente, in quanto destinatario finale delle merci secondo ciascuna dichiarazione e importatore effettivo, e, dall'altro, le persone collegate all'attività dell'impresa. 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 della relativa IVA e ottenendo il corrispettivo vantaggio economico diretto.
- 10 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, allo stesso tempo, sono stati imposti dazi maggiorati in misura pari al triplo dell'importo dell'IVA evasa.

- 11 Si noti che, dopo la presentazione del ricorso, il ricorrente è stato assolto dal reato di contrabbando con sentenza definitiva nel 2021.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 12 In primo luogo, il ricorrente nega qualsiasi coinvolgimento nel presunto contrabbando e sostiene che mancherebbe l'elemento della sottofatturazione, mentre il resistente chiede che le argomentazioni della controparte vengano respinte in quanto infondate e non provate.
- 13 Il ricorrente sostiene inoltre che il giudice del rinvio sarebbe vincolato dalla sua assoluzione in via definitiva per il reato di contrabbando. Per contro, il resistente sostiene che l'effetto vincolante della suddetta sentenza definitiva di assoluzione sarebbe limitato alla questione del contrabbando e ai dazi maggiorati ad esso collegati e non alla parte corrispondente all'IVA applicabile alle merci nelle dichiarazioni in questione.
- 14 Inoltre, il ricorrente sostiene che l'ufficio doganale avrebbe erroneamente determinato a posteriori il valore doganale delle merci in questione. Poiché in ogni dichiarazione le merci sarebbero state diverse (con una TARIC diversa), il ricorrente sostiene che l'ufficio doganale avrebbe illegittimamente preso in considerazione il valore delle merci con il codice TARIC della voce tariffaria più alta dichiarata dall'importatore in sede di semplificazione della classificazione. Egli sostiene, inoltre, che la procedura di semplificazione sarebbe stata seguita solo in pochi casi.
- 15 Inoltre, secondo il ricorrente l'ufficio doganale avrebbe preso erroneamente in considerazione il prezzo dei prodotti che rappresentavano il quantitativo maggiore nella dichiarazione o i prezzi a cui i prodotti in questione sono stati venduti nello stesso periodo di tempo. Viceversa, egli ha affermato che sarebbe stato preso in considerazione il valore di merci non correlate con quelle importate con le dichiarazioni in oggetto, che lo stesso non commercializzava.
- 16 Oltre a ciò, il ricorrente sostiene che il metodo «prezzi equi» - «prezzi di entrata» (threshold values), basato sui dati estratti dalla banca dati informatica e dal sistema comunitario AFIS e AMT, non rientrerebbe in nessuno dei metodi tassativamente elencati nel C.D.U. per il calcolo del valore in dogana, sarebbe arbitrario e, pertanto, non sarebbe stato legittimamente utilizzato. L'uso di tali prezzi potrebbe avvenire solo per corroborare una contestazione del valore dichiarato e non per determinare il valore in dogana.
- 17 In particolare, sulla base delle affermazioni del ricorrente, al momento della presentazione delle dichiarazioni in oggetto (2014) i «prezzi equi» utilizzati non sarebbero stati nemmeno applicabili. Anche se si ritenesse legittimo utilizzare tali

prezzi per la determinazione del valore in dogana, i prezzi dei prodotti con la voce tariffaria più alta sarebbero stati illegittimamente utilizzati nel nostro caso per l'insieme dei prodotti importati con le dichiarazioni in questione. Inoltre, ciò avrebbe comportato grandi fluttuazioni del prezzo dello stesso prodotto tra le diverse dichiarazioni.

- 18 Di conseguenza, secondo il ricorrente, da un lato, il valore in dogana non sarebbe stato legittimamente determinato nel caso di specie sulla base dei codici TARIC e, dall'altro, in ogni caso, non sarebbero state fornite ragioni specifiche per il mancato utilizzo del valore di mercato e di altri metodi alternativi né per il metodo di calcolo del valore in dogana delle merci al momento dell'importazione.
- 19 Secondo il resistente, la semplificazione della classificazione sarebbe stata applicata in generale a tutte le dichiarazioni in oggetto. Esso sostiene peraltro che la determinazione del valore in dogana non sarebbe stata fatta arbitrariamente, bensì sulla base del metodo del prezzo unitario applicato secondo un tariffario minimo basato sul 50 % del prezzo equo per chilogrammo di merce (e non per articolo), ottenuto dal sistema computerizzato AMT tramite AFIS MAB.
- 20 Inoltre, il resistente ritiene che l'applicazione della semplificazione della classificazione non precluda la possibilità di utilizzare il precedente metodo di determinazione del valore in dogana. Il motivo per cui è stato applicato questo metodo sarebbe che, in questo caso, non sarebbe stato possibile applicare il metodo del valore di mercato a prodotti identici o simili, in primo luogo a causa della descrizione incompleta di ciascun prodotto nelle relative fatture e, in secondo luogo, per l'impossibilità di controllarli materialmente, in quanto sfuggiti al sequestro. Tuttavia, anche se fosse applicabile, esso porterebbe alla determinazione di un valore superiore. Per quanto riguarda le forti discrepanze tra le varie dichiarazioni relative al prezzo dello stesso prodotto, il resistente sostiene che ciò sarebbe dovuto, da un lato, al fatto che il valore doganale stimato sarebbe calcolato per articolo e non per chilogrammo, come nel caso dei prezzi di entrata, e, dall'altro, alla voce tariffaria sotto la quale sono classificati insieme, essendo considerati come un unico prodotto.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 21 Il giudice del rinvio ritiene, in via preliminare, che, pur non essendo vincolato dalla summenzionata sentenza di assoluzione per quanto riguarda l'imputazione al ricorrente della perdita dell'IVA all'importazione, esso debba tuttavia, in ossequio alla presunzione di innocenza, tenerne conto alla luce dell'argomento dedotto, secondo cui egli non sarebbe stato a conoscenza della sottofatturazione delle merci importate in questione.
- 22 Inoltre, il giudice del rinvio ritiene che la verifica, da parte delle autorità doganali, della legittimità o meno della sottofatturazione debba ragionevolmente precedere la valutazione della conoscenza o meno di detta sottofatturazione da parte del ricorrente. Si tratta infatti di una questione relativa alla natura oggettiva

dell'infrazione contestata, che riguarda l'accertamento se il prezzo effettivamente concordato e pagato, sul quale vengono calcolati i dazi e le altre imposte, fosse, nel caso di specie, superiore a quello dichiarato e indicato nelle fatture presentate al momento dello sdoganamento. Il giudice del rinvio si concentra quindi sull'esame della fondatezza del motivo di ricorso concernente l'errata determinazione del valore in dogana da parte dell'ufficio doganale.

- 23 Sulla base delle disposizioni del diritto doganale europeo che regolano la questione relativa alle modalità di determinazione del valore in dogana, della giurisprudenza esistente della Corte di giustizia in materia di calcolo del valore in dogana delle merci importate, in considerazione della possibilità di utilizzare «valori statistici», ma anche delle disposizioni pertinenti del C.D.C. (ora C.D.U.) in un contesto più ampio di diritto internazionale e di corrispondenti obblighi dell'Unione, il giudice del rinvio ritiene che l'uso di «valori statistici» nella determinazione di «prezzi equi» e «prezzi di entrata» (threshold values) non sia insolito. Scopo di tale uso è quello di aiutare le competenti autorità doganali nazionali, da un lato, a individuare i casi di frode e di evasione dei dazi e delle imposte sulle importazioni mediante sottofatturazione e, dall'altro, in aggiunta, a determinare il valore in dogana delle merci importate.
- 24 Oltre alle banche dati statistiche nazionali, esistono anche quelle analoghe europee, come il Sistema di Informazione Doganale del regolamento n. 515/97 e il COMEXT (gestito da Eurostat), i cui dati alimentano il sistema informatico antifrode dell'OLAF (AFIS-Anti Fraud Information System), di cui l'Automated Monitoring Tool (AMT) è un'applicazione.
- 25 Le autorità doganali nazionali hanno accesso ai suddetti dati attraverso i propri sistemi informatici, mentre non risulta che tale opportunità valga per tutti gli operatori economici. Inoltre, le banche dati statistiche disciplinate dai regolamenti nn. 471/2009, 1172/1995 e 113/2010 contengono, in linea di principio, dati aggregati, senza tenere conto delle caratteristiche specifiche dei prodotti e del livello commerciale delle vendite, anche se la determinazione del valore statistico è soggetta a un'espressa riserva a favore dell'applicazione dei principi generali stabiliti nell'Accordo sull'applicazione dell'articolo VII dell'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio (Accordo dell'OMC sulla determinazione del valore in dogana), che escludono valori arbitrari o fittizi.
- 26 Alla luce di quanto esposto, secondo il giudice del rinvio i «valori statistici» sotto forma di «prezzi equi» possono senza dubbio essere utilizzati dalle autorità doganali per corroborare un ragionevole dubbio sulla veridicità del valore di mercato dichiarato, insieme alle altre verifiche effettuate dagli organi di ispezione doganale. Si noti a questo proposito che questi «valori statistici» possono essere utilizzati dall'Unione europea per determinare il deficit nel contributo di «risorse proprie» degli Stati membri che non effettuano controlli efficaci per l'individuazione delle frodi (sentenza dell'8 marzo 2022, C 213/19, Commissione/Regno Unito, ECLI:EU:C:2022:167).

- 27 Tuttavia, dato che la citata sentenza della Corte di giustizia (v., segnatamente, punto 412) fa riferimento anche alla competenza esclusiva degli Stati membri a determinare il valore in dogana come base per il calcolo dei dazi doganali, in conformità ai metodi sequenziali previsti nel C.D.C. (ora C.D.U.) e alla natura non vincolante del criterio utilizzabile del rischio, il giudice del rinvio nutre ragionevoli dubbi sul fatto che tali valori statistici medi («prezzi di entrata») possano essere impiegati come tali ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci.
- 28 Inoltre, sorgono anche dubbi sul fatto che l'uso di tali valori possa essere specificamente incluso nel metodo alternativo di cui all'articolo 30, paragrafo 2, lettera c), del Codice doganale comunitario che, secondo la prassi delle autorità doganali elleniche, è stato applicato nel caso di specie, nonostante il fatto che anche tale metodo faccia riferimento a merci «identiche» e «similari». Inoltre, non sembra che l'arco temporale a cui si riferiscono i valori in questione rientri nei limiti temporali previsti dall'articolo 152, paragrafo 1, lettera b), del regolamento n. 2454/1993.
- 29 I dubbi del giudice del rinvio sono accresciuti dal fatto che l'uso esclusivo dei suddetti valori implica sostanzialmente la determinazione del valore in dogana sulla base di valori minimi, che sono per definizione fittizi, in contraddizione con la filosofia di determinazione del valore in dogana prevalente nel commercio internazionale. Inoltre, ci sono ulteriori dubbi del giudice del rinvio sulla corretta interpretazione e applicazione delle norme di diritto europeo sulla natura specifica delle importazioni in questione, che sono state effettuate mediante l'utilizzo della semplificazione prevista dall'articolo 81 del C.D.C. (divenuto articolo 177 del C.D.U.), che consiste nella dichiarazione sotto un unico codice TARIC, ossia quello per il quale è prevista l'aliquota doganale più elevata, per tutte le merci della stessa dichiarazione classificate con codici diversi.
- 30 In considerazione dei suddetti dubbi relativi all'interpretazione e all'applicazione delle disposizioni controverse del C.D.C. e del regolamento n. 2454/93, nonché dell'impellente necessità di risolvere tali questioni interpretative, dal momento che esse si pongono in un gran numero di casi analoghi già pendenti dinanzi ai giudici ellenici, il giudice del rinvio decide di sospendere il proprio giudizio definitivo e di sottoporre alla Corte di giustizia le prime cinque questioni pregiudiziali.
- 31 Infine, nella misura in cui il caso di specie riguarda la contestazione della (sola) IVA (a causa dell'importazione in Grecia di beni provenienti dalla Turchia, per i quali non sono previsti dazi doganali) al destinatario finale dei beni in questione, il giudice del rinvio, tenendo presente che ogni Stato membro determina la persona o le persone designate o riconosciute come debitori di tale imposta, a condizione che le disposizioni nazionali siano sufficientemente chiare e precise e nel rispetto del principio di certezza del diritto, dubita che le disposizioni della legge n. 2859/2000 e della legge n. 2960/2001 soddisfino tale condizione e giudica necessario sottoporre la sesta questione pregiudiziale alla Corte di giustizia.