

Causa C-376/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

15 giugno 2023

Giudice del rinvio:

Augstākā tiesa (Senāts) (Corte suprema, Lettonia)

Data della decisione di rinvio:

14 giugno 2023

Ricorrente in primo grado e ricorrente in cassazione:

SIA BALTIC CONTAINER TERMINAL

Resistente in primo grado e altra parte nel procedimento in cassazione:

Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria dello Stato)

Oggetto del procedimento principale

Ricorso di annullamento della decisione del Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria dello Stato; in prosieguo: il «VID») che ha imposto alla società a responsabilità limitata BALTIC CONTAINER TERMINAL, ricorrente, l'obbligo di pagare dazi all'importazione e l'imposta sul valore aggiunto nonché i corrispondenti interessi di mora.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Sul fondamento dell'articolo 267 TFUE, il giudice del rinvio chiede 1) se, conformemente al combinato disposto del regolamento delegato 2015/2446 e del codice doganale dell'Unione, il regime speciale di «zona franca» possa essere appurato senza indicare il numero di riferimento principale che identifica la dichiarazione mediante la quale le merci sono vincolate al successivo regime doganale; 2) se il titolare di un siffatto regime possa appurarlo sulla sola base di una dicitura apposta da un funzionario dell'ufficio doganale sul documento di trasporto delle merci e relativa alla posizione doganale delle medesime, senza

verificare esso stesso la validità di tale posizione oppure, qualora debba procedere a detta verifica, in quale misura debba farlo; 3) se il titolare del regime in parola possa nutrire un legittimo affidamento fondato sulla conferma, da parte delle autorità doganali, del cambiamento della posizione doganale delle merci, anche laddove una simile conferma non indichi né il motivo del cambiamento di posizione di cui trattasi né alcun elemento che consenta di verificare tale motivo; e 4) se, nell'ipotesi in cui il titolare del regime non abbia osservato le disposizioni afferenti il regime doganale previste dal diritto dell'Unione e non nutra il legittimo affidamento di cui sopra, questi debba comunque, in forza del principio dell'autorità del giudicato, essere esentato dall'obbligazione doganale qualora, nell'ambito di un diverso contenzioso avviato e concluso dinanzi ad un giudice nazionale avente ad oggetto le stesse questioni di fatto e di diritto, sia stato dichiarato con sentenza che non ha commesso alcuna violazione in relazione al regime doganale.

Questioni pregiudiziali

1. Se l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446, in combinato disposto con l'articolo 214, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, consenta di appurare il regime speciale di «zona franca» senza che sia stato inserito nel sistema di registrazione elettronico il numero di riferimento principale (MRN) che identifica la dichiarazione in dogana tramite la quale le merci sono vincolate al regime doganale successivo.

2. Se gli articoli 214, paragrafo 1, e 215, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione e l'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446 consentano al titolare del regime speciale «di zona franca» di appurare detto regime unicamente sulla base di una dicitura apposta da un funzionario dell'autorità doganale sul documento di trasporto delle merci (CMR) relativa alla posizione doganale di tali merci, senza procedere esso stesso alla verifica della validità della posizione doganale delle medesime.

3. In caso di risposta negativa alla seconda questione pregiudiziale, quale sia il livello di verifica ai sensi degli articoli 214, paragrafo 1, e 215, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione e dell'articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), del regolamento delegato 2015/2446 sufficiente per ritenere che il regime speciale «di zona franca» sia stato correttamente appurato.

4. Se il titolare del regime speciale «di zona franca» possa nutrire un legittimo affidamento fondato sulla conferma da parte delle autorità doganali che la posizione doganale delle merci è cambiata da «merci non unionali» a «merci unionali», quando detta conferma non indica né il motivo del cambiamento di posizione delle merci né le informazioni che consentano di verificare tale motivo.

5. In caso di risposta negativa alla quarta questione pregiudiziale, se possa costituire un motivo di esenzione dall'obbligazione doganale derivante dall'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, lettera a), del codice

doganale dell'Unione, tenuto conto del principio dell'autorità del giudicato riconosciuto dal diritto nazionale e dal diritto dell'Unione, il fatto che, in una diversa causa dinanzi a un giudice nazionale sia stato dichiarato, con sentenza definitiva, che, in base alle procedure stabilite dalle autorità doganali, il titolare del regime doganale non aveva commesso alcuna infrazione in relazione al regime doganale «di zona franca».

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (rifusione): articoli 79, paragrafi 1, lettera a), e 3, lettera a), 210, lettera b), 214, paragrafo 1, e 215, paragrafo 1.

Regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione del 28 luglio 2015 che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione: articolo 178, paragrafi 1, lettere b) e c), e 2, lettera a).

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: articoli 199, paragrafo 1, lettera b), 200, paragrafi 1 e 3, 211 e 226, primo comma.

Giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale

Sentenza della Corte di giustizia del 7 aprile 2011, Sony Supply Chain Solutions (Europe), C-153/10, EU:C:2011:224, punto 47.

Sentenza della Corte di giustizia del 29 marzo 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Commissione (C-352/09 P, EU:C:2011:191), punto 123.

Sentenza del Tribunale del 1° luglio 2009, ThyssenKrupp Stainless/Commissione, T-24/07 EU:T:2009:236, punto 140.

Sentenza del Tribunale dell'8 febbraio 2018, Sony Interactive Entertainment Europe/EUIPO — Marpefa (Vieta) (T- 879/16, EU:T:2018:77), punto 31.

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Administratīvā procesa likums (codice di procedura amministrativa)

Articolo 153, paragrafo 3: I fatti che sono ritenuti dimostrati nella motivazione di una sentenza passata in giudicato non devono essere provati nuovamente nella trattazione di una causa amministrativa cui partecipino le medesime parti.

Likums «Par tiesu varu» (Legge sul sistema giudiziario)

Articolo 16, paragrafi 3 e 4:

(3) Secondo quanto stabilito dalla legge, la sentenza è vincolante per il giudice quando esamina altre controversie connesse a tale causa.

(4) Siffatte sentenze hanno forza di legge, sono vincolanti erga omnes e devono essere trattate con lo stesso rispetto riservato alle leggi.

Ministru kabineta 2017.gada 22.augusta noteikumi Nr. 500 „Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi” (decreto n. 500 del Consiglio dei ministri del 22 agosto 2017, recante le norme relative ai depositi doganali, al deposito temporaneo e alle zone franche): il paragrafo 77 prevede che ogni persona nella cui zona franca sono immagazzinate merci non unionali deve tenere un registro delle merci immagazzinate nella zona franca; il paragrafo 78 impone che i registri contengano i dati indicati, in particolare, all’articolo 178, paragrafo 1, lettere b) e c), e paragrafo 2, del regolamento delegato 2015/2446; e il paragrafo 79 prevede che il registro relativo alle merci non unionali contenga il numero del documento doganale o della lettera di vettura con cui le merci sono entrate e uscite dalla zona franca.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La SIA BALTIC CONTAINER TERMINAL, ricorrente, è titolare di un’autorizzazione per il carico, lo scarico e il magazzinaggio di merci nella zona franca del porto franco di Riga e ha l’obbligo di tenere un registro delle merci presenti in detta zona.
- 2 Il VID ha effettuato un controllo delle merci presenti nella zona franca della ricorrente e ha riscontrato che, in tre occasioni negli anni 2018 e 2019, le merci che si trovavano nella zona franca ne erano uscite senza essere inserite in un regime doganale successivo e che, pertanto, il regime speciale di «zona franca» non era stato appurato. Il VID ha concluso che tali merci erano state effettivamente sottratte alla vigilanza doganale, con la conseguenza che in capo alla ricorrente era sorta un’obbligazione doganale ai sensi dell’articolo 79, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, lettera a), del codice doganale dell’Unione.

- 3 Le merci in discussione erano state consegnate al fine della loro uscita dalla zona franca sulla base delle lettere di trasporto delle merci («CMR») che indicavano la posizione doganale delle merci come «merci unionali» («C»), il che era stato confermato da un funzionario dell'autorità doganale mediante l'apposizione del timbro doganale e della sua firma. Ciò era conforme alla prassi esistente, secondo la quale il VID procedeva ad un controllo della posizione doganale delle merci prima che lasciassero il porto e la indicava sui documenti di trasporto, sebbene una siffatta procedura non fosse prevista dalla normativa. Tuttavia, dopo l'uscita delle merci dalla zona franca, i funzionari doganali constatavano di non disporre di documenti che giustificassero il cambiamento della posizione doganale delle merci in discussione da «merci non unionali» («N») a «merci unionali» («C»).
- 4 Con decisione del VID del 19 luglio 2019, la ricorrente è stata condannata a versare all'Erario i dazi all'importazione e i corrispondenti interessi di mora, nonché l'imposta sul valore aggiunto e i corrispondenti interessi di mora.
- 5 La ricorrente ha impugnato la decisione del VID in sede giurisdizionale.
- 6 L'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) ha respinto il ricorso proposto in appello.
- 7 Detto giudice ha sottolineato che, ai sensi dell'articolo 210, lettera b), del codice doganale dell'Unione, una «zona franca» costituisce un regime doganale speciale e che, pertanto, ai sensi dell'articolo 215, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, detto regime è appurato quando le merci sono vincolate a un successivo regime. Secondo tale giudice, ai sensi dell'articolo 214, paragrafo 1, del codice doganale, la ricorrente doveva tenere scritture contenenti le informazioni e le indicazioni che consentissero alle autorità doganali di sorvegliare il regime, indicando le informazioni sulla posizione doganale delle merci e sulle modalità di appuramento del regime speciale, ossia su quale fosse il regime successivo al quale le merci erano state vincolate.
- 8 L'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) ha considerato che la mera apposizione del timbro e della firma sul CMR non poteva certificare la posizione doganale quali merci unionali di merci che erano state importate come merci non unionali e che quindi queste dovevano cambiare posizione, poiché il VID non certificava tale posizione nel CMR e le merci avrebbero acquisito la posizione di merci unionali solo una volta vincolate al relativo regime doganale. Secondo detto giudice, la ricorrente non aveva agito con la diligenza richiesta nell'adempimento dei propri obblighi, poiché avrebbe dovuto assicurarsi che le merci non unionali fossero state vincolate a uno dei regimi doganali appropriati. A suo avviso, la ricorrente non poteva basarsi unicamente su un CMR recante il timbro doganale e la firma del funzionario, poiché non era possibile dedurre dal solo CMR a quale regime doganale successivo fossero state vincolate le merci, sebbene la menzione «C» abbia potuto indurre la ricorrente a ritenere che le merci fossero state vincolate a un regime doganale che modificava la posizione delle merci in quella di merci unionali. Secondo il suddetto giudice, in tal caso

sarebbe stata necessaria una dichiarazione con il numero di riferimento principale («MRN») o un CMR recante il timbro doganale e il numero MRN.

- 9 La ricorrente ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza dell'[Administratīvā] apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) dinanzi al giudice del rinvio.
- 10 Parallelamente, dinanzi alla Rīgas apgabaltiesas Kriminālietu kolēģija (Corte regionale di Riga, collegio degli affari penali) è stato avviato un procedimento in cui la ricorrente ha contestato l'imposizione di una sanzione amministrativa per gli stessi fatti. Con sentenza del 5 febbraio 2021, il Kriminālietu kolēģija ha annullato la sanzione amministrativa inflitta alla ricorrente considerando che quest'ultima non aveva violato i termini del regime doganale e aveva agito secondo la prassi abituale delle autorità doganali e che il VID non era stato in grado di indicare norme giuridiche che imponessero alla ricorrente l'obbligo di verificare altri dati relativi alla validità del cambiamento di posizione delle merci, oltre alla conferma fornita dalle autorità doganali.

Principali argomenti delle parti nel procedimento principale

- 11 La ricorrente, odierna ricorrente in cassazione, sostiene che vi è stato un errore nell'applicazione dell'articolo 79, paragrafi 1, lettera a), e 3, lettera a), del codice doganale dell'Unione. A suo avviso, essa potrebbe essere considerata debitrice di dazi doganali qualora vi fosse stata una specifica obbligazione prevista dalla normativa doganale che non avesse rispettato, ma l'[Administratīvā] apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) non ha menzionato alcuna obbligazione di tal genere. Non è stato neppure dimostrato che la ricorrente avesse deliberatamente partecipato all'uscita illegale delle merci dalla zona franca o che sapesse o avesse potuto sapere che era in corso l'uscita illegale delle merci dalla zona franca. La ricorrente invoca l'articolo 178, paragrafo 1, lettera c), del regolamento delegato 2015/2446 rilevando che, in forza della disposizione in parola, essa aveva l'obbligo di inserire nelle scritture di cui all'articolo 214, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione dati che consentissero l'identificazione inequivocabile dei documenti doganali diversi dalle dichiarazioni doganali, degli eventuali altri documenti relativi al vincolo delle merci a un regime speciale e di qualsiasi altro documento pertinente per il corrispondente appuramento del regime. Essa afferma di aver tenuto le scritture richieste in conformità all'autorizzazione rilasciata dal VID e di aver consegnato le merci al vettore sulla base dei CMR presentati, sui quali, secondo la prassi abituale del VID, erano visibili la posizione delle merci indicata dal funzionario doganale, ossia che si trattava di merci unionali, la firma del funzionario dell'autorità doganale e il timbro doganale. A suo parere, poteva quindi legittimamente considerare che il regime doganale delle merci era stato appurato, immettendole in libera pratica, il che appura anche il regime speciale di zona franca delle merci, e di aver adempiuto a tutti gli obblighi derivanti dalla normativa. Sostiene inoltre che l'attuale procedura approvata dall'autorità doganale prevede che sia il funzionario dell'autorità doganale, collegandosi al

sistema di registrazione elettronica della ricorrente, a modificare la posizione doganale delle merci, vale a dire a confermare la modifica della posizione doganale delle merci, e che la ricorrente, facendo affidamento su tale dato, appura il regime speciale di «zona franca».

- 12 Il VID ritiene che la ricorrente non abbia correttamente appurato il regime speciale di «zona franca» perché, nel lasciare uscire le merci dalla zona franca, non si è assicurata che le merci fossero vincolate a un regime successivo. Ai sensi dell'articolo 178, paragrafo 1, lettera b), del regolamento delegato 2015/2446, la ricorrente era tenuta, a suo avviso, a inserire nelle scritture di cui all'articolo 214, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, il MRN o, se non esiste, qualsiasi altro numero o codice che identifichi le dichiarazioni doganali con le quali le merci sono vincolate al regime speciale e, se il regime è stato appurato conformemente all'articolo 215, paragrafo 1, del codice, le informazioni sulle relative modalità di appuramento. Secondo il VID, la posizione doganale delle merci non poteva essere certificata con la dicitura apposta dall'autorità doganale nel CMR. Di conseguenza, sostiene che la ricorrente aveva l'obbligo di inserire l'MRN nel suo sistema di registrazione, il che avrebbe consentito di identificare la dichiarazione doganale su cui si basava il cambiamento di posizione doganale delle merci da «merci non unionali» a «merci unionali» e doveva garantire che tale cambiamento di posizione fosse effettivamente avvenuto.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 13 Nel caso di specie, il giudice del rinvio deve decidere se la ricorrente sia responsabile dell'obbligazione doganale sorta a seguito dell'inadempimento degli obblighi di cui all'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, lettera a), del codice doganale dell'Unione. Per rispondere a tale questione, è necessario determinare quali siano stati gli obblighi derivanti dalla normativa non rispettati dalla ricorrente, in quanto titolare di un'autorizzazione di zona franca, nell'appuramento del regime doganale speciale di zona franca.
- 14 Il giudice del rinvio nutre dubbi quanto al fatto che la ricorrente abbia potuto determinare il regime doganale e la posizione doganale delle merci, nonché sull'efficacia di tale verifica, poiché la ricorrente avrebbe dovuto procedere alla verifica in parola su larga scala, non aveva accesso al sistema elettronico di trattamento dei dati doganali e non avrebbe potuto in alcun modo verificare, ad esempio, la veridicità del documento T2L, documento che viene verificato dalle stesse autorità doganali.
- 15 All'epoca dei fatti del procedimento principale, la prassi ordinaria del VID era che i funzionari dell'autorità doganale procedessero alla verifica della posizione doganale prima che le merci lasciassero il porto e apponessero le relative diciture (posizione doganale delle merci, timbro del punto di controllo doganale e firma del funzionario doganale) sui documenti in uscita (solitamente il CMR). L'attuale procedura prevede inoltre che sia lo stesso funzionario doganale a confermare il

cambiamento della posizione doganale delle merci e che la ricorrente, basandosi sulle informazioni da questi fornite, appuri il regime speciale di «zona franca».

- 16 Il giudice del rinvio dubita quindi che sia giustificata e legittima la circostanza che il VID imponga di indicare nel sistema di registrazione della ricorrente il MRN della dichiarazione in dogana al fine di dimostrare il cambiamento di posizione doganale delle merci. Detto giudice desidera che si chiarisca se il regime speciale di «zona franca» possa essere appurato senza includere il MRN nel sistema di registrazione e se il titolare del regime possa appurarlo sulla base di una dicitura relativa alla posizione doganale delle merci apposta da un funzionario dell'autorità doganale sul documento di trasporto delle merci (CMR), senza verificare esso stesso la validità dell'applicazione della posizione doganale alle merci. In caso di risposta negativa, il giudice del rinvio chiede quale sia la portata della verifica che la ricorrente avrebbe dovuto effettuare.
- 17 Qualora si dovesse constatare che la ricorrente non aveva adempiuto ai suoi obblighi afferenti al settore della procedura doganale, il giudice del rinvio chiede se la ricorrente abbia potuto nutrire, sulla base della prassi esistente delle autorità doganali, un legittimo affidamento nel fatto che la posizione doganale delle merci era stata modificata. Il giudice del rinvio nutre dubbi sulla giurisprudenza della Corte di giustizia secondo cui il principio della tutela del legittimo affidamento non può essere invocato avverso una precisa disposizione di un atto normativo di diritto dell'Unione e il comportamento di un'autorità nazionale incaricata di applicare il diritto dell'Unione che sia in contrasto con quest'ultimo non può autorizzare l'operatore economico a considerarsi legittimato a fare assegnamento su di un trattamento contrastante col diritto comunitario (sentenza del 7 aprile 2011, *Sony Supply Chain Solutions (Europe)*, C-153/10, EU:C:2011:224, punto 47).
- 18 Infine, il giudice del rinvio chiede se, qualora si dovesse ritenere che la ricorrente abbia comunque commesso una violazione del regime doganale e non potesse nutrire un legittimo affidamento, in una situazione come quella del caso di specie, in cui un'altra sentenza di un giudice nazionale ha dichiarato, in relazione alle stesse parti e sulle stesse questioni di fatto e di diritto, che la ricorrente non ha violato il regime doganale, debba essere data priorità al principio dell'autorità del giudicato, esentando in tal modo la ricorrente dall'obbligazione doganale, oppure se debba prevalere l'obbligo, stabilito nell'interesse finanziario dell'Unione, di soddisfare l'obbligazione doganale.