

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

10 dicembre 2015

«Rinvio pregiudiziale – Codice doganale comunitario – Controllo a posteriori delle dichiarazioni – Principio della tutela del legittimo affidamento – Limitazione, nel diritto nazionale, del riesame dei risultati di un controllo a posteriori – Possibilità – Decisione relativa al primo controllo a posteriori – Informazioni inesatte o incomplete ignote alla data della decisione»

Nella causa C-427/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (dipartimento per il contenzioso amministrativo della Corte suprema, Lettonia), con decisione dell'11 settembre 2014, pervenuta in cancelleria il 18 settembre 2014, nel procedimento

Valsts ieņēmumu dienests

contro

«Veloserviss» SIA,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, vicepresidente della Corte, facente funzione di presidente della Prima Sezione, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger e S. Rodin (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo lettone, da I. Kalniņš e K. Freimanis, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da A. Dimitrakopoulou e K. Nasopoulou, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da A. Gavela Llopis, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da A. Sauka e L. Grønfeldt, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 78, paragrafo 3, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000 (GU L 311, pag. 17; in prosieguo: il «codice doganale»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione fiscale lettone; in prosieguo: l'«amministrazione fiscale») e la «Veloserviss» SIA (in prosieguo: la «Veloserviss»), in merito al prelievo di dazi all'importazione e all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), maggiorati degli interessi di mora, in occasione di un controllo a posteriori di una dichiarazione doganale.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

3 L'articolo 78 del codice doganale, rubricato «Controllo a posteriori delle dichiarazioni», così dispone:

«1. Dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante.

2. Dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale, per accertare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione, può controllare i documenti ed i dati commerciali relativi alle operazioni d'importazione o di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse. Questi controlli possono essere effettuati presso il dichiarante, presso chiunque sia direttamente o indirettamente interessato alle predette operazioni in ragione della sua attività professionale o da chiunque possieda, per le stesse ragioni, tali documenti e dati. La medesima autorità può procedere anche alla visita delle merci quando queste possano esserle ancora presentate.

3. Quando dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, nel rispetto delle norme in vigore e tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone, adotta i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione».

4 Ai sensi dell'articolo 221, paragrafi 1, 3 e 4, di tale codice:

«1. L'importo dei dazi deve essere comunicato al debitore secondo modalità appropriate, non appena sia stato contabilizzato.

(...)

3. La comunicazione al debitore non può più essere effettuata tre anni dopo la data in cui è sorta l'obbligazione doganale. (...)

4. Qualora l'obbligazione doganale sorga a seguito di un atto che era nel momento in cui è stato commesso perseguibile penalmente, la comunicazione al debitore può essere effettuata, alle condizioni previste dalle disposizioni vigenti, dopo la scadenza del termine di cui al paragrafo 3».

*Il diritto lettone*

5 L'articolo 23, paragrafo 1, della legge tributaria lettone dispone quanto segue:

«L'amministrazione fiscale stabilisce o precisa, in seguito a un controllo fiscale, gli importi da indicare nelle parti obbligatorie della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione informativa, i redditi imponibili (o le perdite), i calcoli delle imposte (o dei tributi) effettuati conformemente alla normativa tributaria, e infligge un'ammenda nel termine di tre anni dalla scadenza del termine per il pagamento fissato da tale normativa. Se è già stata effettuata una verifica fiscale per l'esercizio fiscale corrispondente, in relazione a una determinata imposta, a un elemento della dichiarazione dei redditi, a un tributo o a una qualsiasi altra esazione stabilita dallo Stato, la decisione di tale amministrazione è definitiva e può essere soggetta a riesame solo qualora venga avviato un procedimento penale per frode, falsificazione di documenti, evasione di imposte o tributi assimilabili o per la commissione di altri reati atti a influire sulla determinazione dell'importo del tributo».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

6 Il 17 maggio 2007, la Veloserviss ha importato nell'Unione europea, ai fini della loro immissione in libera pratica, biciclette provenienti dalla Cambogia. Sul fondamento del certificato di origine rilasciato dal governo cambogiano, il 16 febbraio 2007, la Veloserviss non ha versato dazi doganali né IVA.

7 Nel 2008 l'amministrazione fiscale ha effettuato un primo controllo doganale a posteriori relativo al periodo nel quale erano state importate le biciclette controverse. Non essendo stata constatata nessuna irregolarità riguardo ad esse, la Veloserviss ha eseguito la decisione adottata in seguito a tale controllo.

8 Nel corso del 2010, l'amministrazione fiscale ha ricevuto informazioni da parte dell'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF), secondo le quali il certificato d'origine rilasciato dal governo cambogiano in relazione alle merci interessate non era conforme ai requisiti imposti dalle disposizioni del diritto dell'Unione.

9 Sulla base di tali informazioni, l'amministrazione fiscale ha effettuato un secondo controllo a posteriori del documento amministrativo unico presentato dalla Veloserviss, e ha constatato che a tali merci erano state illegittimamente applicate esenzioni dai dazi doganali.

- 10 Conseguentemente, con decisione del 23 luglio 2010, l'amministrazione fiscale ha imposto alla Veloserviss il pagamento dei dazi doganali e dell'IVA, oltre agli interessi di mora.
- 11 In seguito, la Veloserviss ha proposto un ricorso di annullamento contro tale decisione.
- 12 Dopo aver esaminato la causa in sede di appello, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale), con sentenza del 27 marzo 2014, ha confermato l'annullamento della decisione del 23 luglio 2010, considerando, segnatamente, che, in forza dell'articolo 23, paragrafo 1, della legge tributaria lettone, l'amministrazione fiscale non era legittimata a effettuare un nuovo controllo a posteriori della merce dichiarata di cui trattasi, dal momento che il primo controllo aveva fatto sorgere un legittimo affidamento in capo alla Veloserviss e che quest'ultima aveva soddisfatto tutte le condizioni previste per quanto riguarda la presentazione della dichiarazione doganale, in quanto oggettivamente essa non poteva essere a conoscenza del fatto che l'autorità cambogiana competente aveva emesso un certificato errato. Conseguentemente, la Veloserviss aveva agito in buona fede.
- 13 L'amministrazione fiscale ha presentato ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.
- 14 In questo contesto, tale amministrazione sottolinea, secondo l'Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (dipartimento per il contenzioso amministrativo della Corte suprema), anzitutto che l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) non ha tenuto conto del fatto che, al momento in cui questa stessa amministrazione aveva effettuato per la prima volta un controllo della dichiarazione doganale della Veloserviss, essa non disponeva del rapporto dell'OLAF e non aveva potuto, quindi, accertare che i certificati di origine presentati non fossero corretti. Inoltre, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) non avrebbe tenuto conto del fatto che l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale costituisce una disposizione speciale rispetto all'articolo 23, paragrafo 1, della legge tributaria lettone. Infine, sempre secondo l'amministrazione fiscale, la Corte di giustizia avrebbe indicato, al punto 40 della sentenza Greencarrier Freight Services Latvia (C-571/12, EU:C:2014:102), che le autorità doganali potevano procedere alla comunicazione di una nuova obbligazione doganale entro un termine di tre anni dalla data in cui era sorta, di modo che l'amministrazione fiscale potesse integrare la decisione sul primo controllo.
- 15 A tale riguardo, il giudice del rinvio rileva che, mentre il diritto lettone limita la possibilità di procedere a ripetute verifiche fiscali, l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale prevede, in generale, il diritto delle autorità doganali di procedere a controlli a posteriori e di prevenire il mancato rispetto del pagamento dei dazi doganali, senza che tale disposizione limiti la possibilità di reiterare tali controlli. Il ricorso a tale diritto dev'essere, tuttavia, ispirato ai principi generali del procedimento amministrativo, tra i quali si annoverano i principi e le disposizioni del diritto nazionale. Sussisterebbero, pertanto, dubbi sull'interpretazione dell'articolo 78, paragrafo 3, di tale codice, disposizione che risulta determinante per la soluzione della presente controversia.
- 16 In tale contesto, l'Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (dipartimento per il contenzioso amministrativo della Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che il principio del legittimo affidamento limita la possibilità di reiterare un controllo a posteriori e il riesame dei risultati di un primo controllo a posteriori.
- 2) Se il diritto nazionale di uno Stato membro possa stabilire il procedimento per l'esecuzione dei controlli a posteriori previsti all'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale e i limiti al riesame dei risultati dei controlli.
- 3) Se l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che la normativa nazionale può prevedere limiti al riesame dei risultati di un primo controllo a posteriori, qualora emerga che la normativa doganale è stata applicata sulla base di informazioni inesatte o incomplete, circostanza che non era nota al momento dell'adozione della decisione sul primo controllo a posteriori».

### Sulle questioni pregiudiziali

- 17 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se e in quale misura l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale limiti la possibilità per le autorità doganali di reiterare un controllo a posteriori e di trarne le conseguenze fissando una nuova obbligazione doganale, qualora, da un lato, l'amministrazione fiscale competente riceva un'informazione che rivela che la normativa doganale è stata applicata sulla base di dati inesatti o incompleti e, dall'altro lato, tale circostanza non fosse nota al momento dell'adozione della decisione sul primo controllo a posteriori.
- 18 Per rispondere a tale questione occorre rilevare, in via preliminare, che l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale dispone che le autorità doganali adottano i provvedimenti ivi previsti «nel rispetto delle norme in vigore».
- 19 Inoltre, tanto dall'articolo 1 di tale codice, secondo il quale la normativa doganale dell'Unione è anche costituita dalle disposizioni di applicazione adottate a livello nazionale, quanto dalla giurisprudenza della Corte emerge che, se gli Stati membri restano legittimati a prevedere norme procedurali nell'ambito dell'applicazione del codice doganale, essi devono tuttavia assicurarsi che queste ultime siano conformi a tale codice nonché, più in generale, alle condizioni e ai principi pertinenti del diritto dell'Unione, (v. per analogia, in particolare, sentenza CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punto 23; ordinanza Saupiquet/Commissione, C-37/12 P, EU:C:2013:96, punto 39, nonché sentenza Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 77).
- 20 Con questa riserva, gli Stati membri conservano quindi, in via di principio, la competenza ad adottare norme che disciplinino i controlli a posteriori previsti all'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale.
- 21 Per determinare, più specificatamente, se e in quale misura uno Stato membro possa prevedere limitazioni a tale riguardo, occorre ricordare, anzitutto, che l'articolo 78 del codice doganale istituisce una procedura che permette alle autorità doganali di procedere, eventualmente d'ufficio, a una revisione a posteriori di una dichiarazione doganale, vale a dire dopo aver concesso lo svincolo delle merci oggetto di tale dichiarazione (v., in tal senso, sentenze Overland Footwear, C-468/03,

EU:C:2005:624, punti 62, 64 e 66, nonché Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, punto 28).

- 22 A tale scopo, le suddette autorità possono, da un lato, in forza dell'articolo 78, paragrafo 1, del codice doganale, procedere alla revisione della dichiarazione doganale, vale a dire al suo riesame (sentenza *Overland Footwear*, C-468/03, EU:C:2005:624, punto 45).
- 23 D'altro lato, secondo l'articolo 78, paragrafo 2, di tale codice, per accertare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione, le autorità doganali possono procedere ai controlli di documenti e di dati pertinenti nonché, secondo le circostanze, alla visita delle merci interessate (v., in tal senso, sentenza *Greencarrier Freight Services Latvia*, C-571/12, EU:C:2014:102, punto 29).
- 24 Qualora tale revisione o tali controlli rivelino che le disposizioni che disciplinano il regime doganale di cui trattasi sono state applicate sulla base di elementi inesatti o incompleti, vale a dire che sono stati commessi vuoti errori o omissioni materiali vuoti errori interpretativi della normativa applicabile, le autorità doganali, conformemente all'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale, devono adottare le misure necessarie per regolarizzare la situazione, tenendo conto dei nuovi elementi di cui dispongono (v., in tal senso, sentenza *Terex Equipment e a.*, C-430/08 e C-431/08, EU:C:2010:15, punto 62).
- 25 A tale riguardo occorre constatare che il tenore dell'articolo 78 di tale codice non contiene limitazioni né per quanto riguarda la possibilità per le autorità doganali di reiterare una revisione o un controllo a posteriori ai sensi dei paragrafi 1 e 2 di tale articolo né in relazione all'adozione, da parte di queste ultime, delle misure necessarie per regolarizzare la situazione prevista al paragrafo 3 di tale articolo.
- 26 Infatti, tanto la finalità stessa del codice doganale, il quale, conformemente al considerando 5 del medesimo codice, intende, in particolare, garantire una corretta applicazione delle imposte da esso previste (v., in tal senso, sentenza *Greencarrier Freight Services Latvia*, C-571/12, EU:C:2014:102, punto 32), quanto la logica specifica dell'articolo 78 del suddetto codice, che consiste nel far coincidere la procedura doganale con la situazione reale correggendo gli errori o le omissioni materiali nonché gli errori di interpretazione del diritto applicabile (v. sentenze *Terex Equipment e a.*, C-430/08 e C-431/08, EU:C:2010:15, punto 56, nonché *Südzucker e a.*, C-608/10, C-10/11 e C-23/11, EU:C:2012:444, punto 47), sono contrarie a un'interpretazione di tale articolo che permetta di escludere, in via generale, che le autorità doganali procedano a revisioni o ad altri controlli a posteriori delle dichiarazioni doganali per regolarizzare eventualmente la situazione.
- 27 Inoltre, emerge da costante giurisprudenza che tali autorità dispongono, segnatamente al fine dell'effettiva realizzazione di tali obiettivi, di un ampio potere discrezionale per procedere a revisioni e controlli a posteriori (v., in tal senso, sentenze *Südzucker e a.*, C-608/10, C-10/11 e C-23/11, EU:C:2012:444, punti 48 e 50, nonché *Digitalnet e a.*, C-320/11, C-330/11, C-382/11 e C-383/11, EU:C:2012:745, punto 66).
- 28 Ne consegue che l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito degli obblighi che esso impone alle autorità doganali, consente, in via generale, a tali autorità di reiterare una revisione o un

controllo a posteriori di una dichiarazione doganale e di trarne le conseguenze fissando una nuova obbligazione doganale.

- 29 Tuttavia, la possibilità per le autorità doganali di procedere a revisioni delle dichiarazioni doganali e di adottare le misure necessarie per regolarizzare la situazione è soggetta al rispetto dei pertinenti requisiti posti dai principi generali del diritto dell'Unione, segnatamente quelli derivanti dal principio di certezza del diritto e, in quanto corollario di quest'ultimo, dal principio della tutela del legittimo affidamento.
- 30 A tale riguardo occorre, anzitutto, rammentare che i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione. Pertanto, essi devono essere rispettati dalle istituzioni dell'Unione, ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalla normativa dell'Unione (v. in tal senso, in particolare, sentenze Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punto 18, e Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punto 43).
- 31 Per quanto riguarda, in primo luogo, il principio della certezza del diritto, secondo costante giurisprudenza della Corte, esso intende garantire la prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici e richiede, segnatamente, che la situazione di un debitore, con riferimento ai suoi diritti e ai suoi obblighi nei confronti dell'amministrazione fiscale o doganale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (v. in tal senso, in particolare, sentenze Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, punto 16, e Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, punto 29).
- 32 A tale riguardo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che l'imposizione di un termine di prescrizione ragionevole, vuoi da parte del diritto nazionale vuoi da parte del diritto dell'Unione, è funzionale all'interesse della certezza del diritto, posta a tutela sia del singolo che dell'amministrazione interessata, e non impedisce quindi l'esercizio, da parte del singolo, dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (v., in tal senso, sentenze Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punto 28, e CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punto 23).
- 33 Pertanto, poiché l'articolo 78 del codice doganale non prevede alcun termine di prescrizione per il controllo a posteriori delle dichiarazioni doganali, alla luce del principio generale della certezza del diritto gli Stati membri sono legittimati a subordinare tale procedura a un termine di prescrizione ragionevole.
- 34 Tuttavia, anche se tale articolo non prevede un termine specifico a tale riguardo, occorre osservare che, in forza dell'articolo 221, paragrafo 3, del codice doganale, le autorità doganali dispongono di un termine di tre anni per procedere alla comunicazione di una nuova obbligazione doganale, dalla data in cui tale obbligazione è sorta (v. sentenza Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, punto 40).
- 35 Decorso tale termine, l'obbligazione è prescritta e, pertanto, estinta ai sensi dell'articolo 233 del suddetto codice (v. sentenza Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, EU:C:2010:43, punto 43).
- 36 Dal momento che, alla scadenza del termine di tre anni dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale, non è più possibile comunicare una nuova obbligazione doganale e trarre così le conseguenze da una revisione o da controlli a posteriori secondo l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale, non si può impedire agli Stati

membri, alla luce del principio della certezza del diritto, di limitare il ricorso alla procedura di revisione che esso prevede dopo che sono decorsi tre anni dalla data in cui è sorta la prima obbligazione doganale, in particolare subordinando la suddetta revisione a un tale termine di prescrizione (v., in tal senso, sentenza Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, punti 40 e 41).

- 37 Per contro, nel corso di questi tre anni, la normativa nazionale di uno Stato membro, com'è stato rilevato ai punti da 25 a 28 della presente sentenza, deve consentire alle autorità doganali di adottare nuovamente una misura per ridefinire la situazione a seguito di una revisione o di un controllo a posteriori conformemente all'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale, in particolare modificando l'obbligazione doganale. Inoltre, l'adozione di tale misura deve essere possibile anche una volta trascorso tale periodo, qualora un'obbligazione doganale, ai sensi dell'articolo 221, paragrafo 4, di detto codice, sorga a seguito di un atto che era, alla data in cui è stato commesso, perseguibile penalmente, circostanza la cui verifica compete al giudice del rinvio.
- 38 A maggior ragione, e in situazioni diverse da quest'ultima, devono essere considerate conformi al principio della certezza del diritto, almeno durante il periodo di tre anni dal momento in cui è sorta l'obbligazione doganale, revisioni e controlli a posteriori ai sensi dei paragrafi 1 e 2 di detto articolo, effettuati in maniera reiterata, poiché una tale revisione o un tale controllo a posteriori, come rilevato dalla Commissione, non incidono necessariamente, in quanto tali, sulla situazione giuridica del debitore interessato.
- 39 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il principio della tutela del legittimo affidamento, occorre rilevare che da costante giurisprudenza emerge che la possibilità di avvalersi di tale principio è concessa a ogni operatore economico in capo al quale un'autorità nazionale ha fatto sorgere aspettative fondate. Tuttavia, qualora un operatore economico prudente e accorto sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento atto a ledere i suoi interessi, egli non può invocare il beneficio di tale principio nel caso in cui tale provvedimento sia adottato. Inoltre, gli operatori economici non possono fare legittimamente affidamento sulla conservazione di una situazione esistente che può essere modificata nell'ambito del potere discrezionale delle autorità nazionali (v., in particolare, sentenza Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punto 53).
- 40 In proposito, per quanto riguarda la possibilità per un debitore di avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento nel caso di revisione o di controlli a posteriori e della fissazione della relativa obbligazione doganale, dalla giurisprudenza della Corte emerge che tale debitore non può nutrire un legittimo affidamento quanto alla validità dei certificati per il fatto che essi siano stati ritenuti inizialmente veritieri dalle autorità doganali di uno Stato membro, dato che le operazioni effettuate da dette autorità nell'ambito dell'accettazione iniziale delle dichiarazioni non ostano affatto all'esercizio di controlli successivi, né pregiudicano le conseguenze che possono derivarne (v., in tal senso, sentenze Van Gend & Loos e Expeditiebedrijf Bosman/Commissione, 98/83 e 230/83, EU:C:1984:342, punto 20, nonché Faroe Seafood e a., C-153/94 e C-204/94, EU:C:1996:198, punto 93).
- 41 Infatti, durante il periodo di tre anni dalla data in cui è sorta la prima obbligazione doganale menzionata al punto 34 della presente sentenza, un debitore deve, in quanto operatore economico, accettare il rischio che le autorità doganali rivedano la decisione relativa all'obbligazione doganale tenendo conto dei nuovi elementi di cui eventualmente dispongono a seguito di controlli e adottare i provvedimenti necessari

per premunirsi contro tale rischio (v., in tal senso, sentenza Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, punto 30).

- 42 Ne consegue che, in generale, il principio della tutela del legittimo affidamento non osta, in generale, a che le autorità doganali procedano a revisioni o a ulteriori controlli a posteriori e ne traggono le conseguenze ai sensi dell'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale.
- 43 In terzo luogo, occorre tuttavia osservare che è sempre possibile per un debitore opporsi a una contabilizzazione a posteriori dei dazi doganali nelle condizioni specifiche e cumulative previste all'articolo 220, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale, che ha l'obiettivo di tutelare il legittimo affidamento del debitore circa la fondatezza dell'insieme degli elementi che intervengono nella decisione di recuperare o meno i dazi doganali (v. sentenza Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punti 30 e 31).
- 44 Orbene, secondo costante giurisprudenza della Corte, il legittimo affidamento del debitore merita la tutela conferita da tale disposizione solo se sono state le autorità competenti «medesime» a porre in essere i presupposti sui quali riposava detto affidamento. Così, solo gli errori imputabili a un comportamento attivo delle autorità competenti danno diritto a che i dazi doganali non vengano recuperati a posteriori (v., in tal senso, sentenze Mecanarte, C-348/89, EU:C:1991:278, punti 19 e 23, nonché Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punto 31).
- 45 Con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, tale situazione non sembra, tuttavia, essere in discussione nel procedimento principale, dato che, in particolare, secondo i fatti come descritti da tale giudice, il procedimento di revisione è stato reiterato a seguito di un'informazione relativa al certificato d'origine, nel caso di specie risultante da una relazione dell'OLAF che non era nota alle autorità doganali alla data dell'adozione della decisione relativa al primo controllo a posteriori.
- 46 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni poste dichiarando che l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale limiti la possibilità per le autorità doganali di reiterare una revisione o un controllo a posteriori e di trarne le conseguenze fissando una nuova obbligazione doganale, allorché tale limitazione si riferisce a un periodo di tre anni dalla data in cui è sorta la prima obbligazione doganale, circostanza la cui verifica compete al giudice del rinvio.

### **Sulle spese**

- 47 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

**L'articolo 78, paragrafo 3, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del**

**Consiglio, del 16 novembre 2000, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale limiti la possibilità per le autorità doganali di reiterare una revisione o un controllo a posteriori e di trarne le conseguenze fissando una nuova obbligazione doganale, allorché tale limitazione si riferisce a un periodo di tre anni dalla data in cui è sorta la prima obbligazione doganale, circostanza la cui verifica compete al giudice del rinvio.**

Firme