



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Angelina-Maria Perrino	Presidente
Gianluca Grasso	Consigliere
Giovanni Galasso	Consigliere Rel.
Raffaella Brogi	Consigliere
Luigi d'Alessandro	Consigliere

Oggetto:

Tributi e dazi
doganali -
determinazione del
valore della merce
in dogana - criteri
Ad.26/5/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1396/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI (c.f. 97210890584) in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-ricorrente-

contro

██████████ S.R.L. in liquidazione (c.f. ██████████), in persona di ██████████, dichiaratosi liquidatore, rappresentata e difesa dall'Avvocato ██████████ (c.f. ██████████);

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 552/2022 depositata il 15/6/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26/5/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA



1. Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata e dagli atti delle parti si evince che (si riporta di seguito l'esposizione dei fatti contenuta nella sentenza n. 1114/2019 di questa Corte) *«A seguito di notifica di plurimi avvisi di rettifica dell'accertamento, emessi dall'Agenzia delle Dogane - Direzione di La Spezia, per recupero a posteriori del dazio relativo a diverse operazioni di importazione di borse e borsette di origine cinese, la società [REDACTED] SRL (d'ora in avanti, breviter, "CAD"), esercente attività di spedizioniere doganale nell'ambito dell'importazione di prodotti, propose ricorso alla Commissione Tributaria provinciale di La Spezia che, con sentenza n. 76/04/2009 rigettò il ricorso.*

2. Tale decisione fu, quindi, impugnata dalla CAD innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Liguria la quale, con sentenza n. 37/2011, depositata in data 12/04/2011, confermò la sentenza di primo grado, chiarendo - per quanto in questa sede interessa - che (a) "l'unica rappresentanza che consenta di presentare la dichiarazione doganale al titolare di procedura di domiciliazione può essere solo quella indiretta", e (b) che "per quanto relativo ai valori attribuiti alle merci in contestazione, l'Agenzia ha chiarito di aver attinto ad un'ampia banca dati di prodotti simili alla stessa voce doganale e il prezzo stabilito è il minimo risultato. Diventa praticamente obbligatorio per i CAD, avendo potere asseverativo, controllare, in tali situazioni, ciò che spediscono"».

2. Avverso tale sentenza, la [REDACTED] S.r.l. propose ricorso per cassazione affidato a dieci motivi.

Con sentenza n. 1114/2019 questa Corte accolse il quinto motivo di ricorso con il quale la società aveva denunciato *«la violazione e falsa applicazione degli artt. 29 e 30 del REG. CEE n. 2913 del 1992 (cd. C.D.C.), nonché dell'art. 181-bis del REG. CEE n. 2454 del 1993 deducendo che le regole procedurali da tale ultima norma previste devono essere necessariamente, e non facoltativamente, seguite dall'autorità doganale che nutra dubbi sul valore della merce e per avere*



la C.T.R. malamente assunto come riferimento, per determinare il valore delle merci importate, il valore ragguagliato al prezzo unitario di vendita di merci identiche o similari, in tal modo violando la gerarchia dei criteri di determinazione del valore fissata dalle richiamate norme del codice doganale comunitario».

In particolare, questa Corte osservò che, in base agli artt. 29 e ss. reg. CEE 2913/1992, *«per potersi discostare dalla regola del valore di transazione, l'autorità doganale deve chiedere informazioni complementari e sollecitare il contraddittorio, prima di decidere di non determinare il valore in dogana delle merci importate in base alla regola generale fissata dall'art. 29.*

4.3. *Ciò non risulta essere avvenuto nella specie, laddove (a) la CTR, nel confermare la sentenza di primo grado, si è limitata ad affermare, quanto al valore attribuito alle merci importate, che "l'Agenzia ha chiarito di aver attinto ad un'ampia banca dati di prodotti similari alla stessa voce doganale e il prezzo stabilito è il minimo risultato", (b) la stessa AGENZIA, in controricorso (cfr. pp. 15-17), evidenzia che la rideterminazione del valore delle merci in questione è avvenuta traendo dal "datawarehouse M.E.R.C.E." i valori successivamente posti a base della rettifica, risultati che - con evidente inversione logica - integrerebbero essi stessi i "fondati dubbi" circa il valore della merce (cfr. p. 15 del controricorso, prime 5 righe) e (c) non risulta, pertanto, che alcun contraddittorio sia stato previamente instaurato, al riguardo, con la contribuente».*

3. La società riassunse il giudizio innanzi alla CTR della Liguria e quest'ultima, con la sentenza impugnata, così dispose: *«accoglie il ricorso in riassunzione e per l'effetto, in riforma della sentenza di primo grado, annulla gli impugnati avvisi di rettifica».*

La corte regionale ritenne rispettato il contraddittorio endoprocedimentale, in considerazione dell'invio di una comunicazione in data 11 agosto 2007 che, *«seppure strutturata come comunicazione di*



avvio del procedimento ex l. n. 241/1990, esplicitava i fondati dubbi in merito alla veridicità dei valori dichiarati, assegnando un termine di dieci giorni per presentare osservazioni o documentazione» e, successivamente, in assenza di contributi da parte degli interessati, «con la successiva comunicazione prot. n. 36622 del 4 settembre 2007 che confermava l'inattendibilità dei valori dichiarati anche perché, essendo ampiamente inferiori al costo della principale materia prima utilizzata, non avrebbero consentito neppure la copertura dei costi di produzione».

Affermò, tuttavia, la violazione delle norme sulla determinazione del valore della merce, in quanto l'Agenzia rideterminò *«il prezzo delle merci importate sulla base di parametri non riconducibili a nessuno tra quelli previsti dalle norme europee, avendo fatto riferimento al prezzo rideterminato in occasione di un'altra contestazione a carico dell'importatore nonché ai dati, astratti e ufficiosi, ricavati dalla banca dati "M.E.R.C.E."»*, cioè di uno strumento di rilevazione statistica il cui utilizzo non è previsto dall'art. 30 del codice doganale comunitario e che al più poteva essere preso in considerazione ai sensi del successivo articolo 31. Osservò, altresì, che *«non era stato rigorosamente seguito l'ordine dei criteri di determinazione del valore stabilito dal codice doganale comunitario sicché gli impugnati avvisi sono illegittimi»*.

4. Avverso tale sentenza l'Amministrazione ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.

Ha resistito la società con controricorso (con il quale ha anche riproposto le proprie difese, rimaste assorbite all'esito del giudizio di rinvio, in ordine alla responsabilità dei CAD che agiscono in procedura domiciliata, alla violazione degli artt. 201 e 202 del reg. CEE 2193/1992 ed alla motivazione degli atti) illustrato da una memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE



1. Con l'unico motivo di ricorso, è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. in relazione agli artt. 29, 30 e 31 reg. CEE 2913/1992. L'Amministrazione ha dedotto che la CTR sarebbe incorsa in errore nel ritenere che la determinazione del valore dei beni in base alle risultanze della banca dati M.E.R.C.E. potrebbe al più rilevare ai sensi dell'art. 31 reg. CEE 2913/1993, con conseguente violazione dell'ordine dei criteri da adottare a tal fine. Infatti, la possibilità di utilizzare dati così rilevati è stata riconosciuta dalla Corte di Giustizia UE con sentenza del 16/6/2016 nella causa C-291/15 ed è altresì compatibile con la previsione di cui all'art. 151 del reg. CEE 2454/1993. Peraltro, i fondati dubbi necessari ad avviare la procedura di cui all'art. 181 bis del reg. 2454/1993 erano confermati dal valore di importazione delle materie prime utilizzate nella fabbricazione delle merci importate (borsette e simili). L'Ufficio aveva pertanto correttamente operato, ricorrendo al criterio di cui all'art. 30, paragrafo 2, lettera b) reg. 2913/1993 relativo a merci similari, in quanto non aveva rinvenuto dati relativi a prodotti identici.

2.1 Va osservato, preliminarmente, che la controricorrente ha invocato gli effetti del giudicato derivanti dalla sentenza n. 601/2021 della CTR Liguria intervenuta tra le stesse parti in un contenzioso del tutto analogo, con la quale è stato affermato che *«è illegittima la rettifica del valore effettuata sulla base del valore statistico di merci "simili" a quelle importate, giacché l'Ufficio non può rideterminare il prezzo dei prodotti senza l'obbligatorio contraddittorio con l'operatore»*.

La questione è palesemente infondata.

Ammesso che la predetta pronuncia sia idonea a produrre gli effetti del giudicato – circostanza invero da escludere, dal momento che, pur essendo intervenuta tra le stesse parti, ha ad oggetto una questione di diritto relativa ad un'altra vicenda seppur simile – va comunque osservato che, nel caso di specie, non è comunque più in discussione la questione



del contraddittorio, dal momento che nella sentenza impugnata è stato accertato che lo stesso si è regolarmente svolto.

2.2 Del pari non possono produrre gli effetti del giudicato i provvedimenti di questa Corte intervenuti tra le stesse parti del presente giudizio (ordinanza 31 ottobre 2019, n. 28066 e sentenza 28 gennaio 2020, n. 1856), pure richiamati dalla controricorrente, che hanno affermato il principio di diritto secondo il quale *«il divieto per i Cad di operare in rappresentanza diretta nell'ambito della procedura domiciliata ha rappresentato una violazione della normativa unionale di diretta applicazione, sancendo l'illegittimità di un'automatica attribuzione di responsabilità in capo all'esponente»*. Le decisioni in questione non possono produrre gli effetti del giudicato solo perché intervenute tra le stesse parti, in assenza di collegamenti in fatto tra i giudizi; al più potrebbero avere il rilievo di precedenti per la soluzione di questioni giuridiche. Peraltro, la problematica che ne costituisce oggetto neppure viene affrontata nel ricorso dell'Amministrazione, trattandosi di questione rimasta assorbita.

2.3 È del tutto irrilevante, poi, la riproposizione, da parte della controricorrente (pagg. 25 e ss. del controricorso), delle questioni rimaste assorbite nel giudizio di rinvio, in quanto nel giudizio di cassazione non trova applicazione l'art. 346 c.p.c., di modo che, sulle questioni esplicitamente o implicitamente assorbite dalla decisione di merito, che non siano state riproposte in sede di legittimità, non si forma il giudicato implicito, ben potendo le stesse, in caso di accoglimento del ricorso, essere riproposte e decise nel successivo giudizio di rinvio (Cass. n. 28968/2025; Cass. n. 14813/2023).

2.4 Infondata è poi l'eccezione di inammissibilità dell'unico motivo di ricorso, in quanto lo stesso, ad avviso della controricorrente, celerebbe una richiesta di nuova valutazione di merito sul valore della merce.



In realtà così non è, giacché la questione posta riguarda l'utilizzabilità degli elementi risultanti dalle banche dati per la determinazione del valore della merce ai sensi dell'art. 30 reg. CEE 2913/1993 e, conseguentemente, del rispetto dell'ordine dei criteri per la determinazione di tale valore contenuti negli artt. 29, 30 e 31 del predetto regolamento.

3.1 Passando all'esame del motivo di ricorso, va rilevato che questa Corte, in numerose occasioni (Cass. n. 23246/2018; Cass. n. 2214/2019; Cass. n. 31464/2019), ha chiarito che l'unico valore rilevante ai fini dell'obbligazione doganale è il valore in dogana che, di norma, coincide col valore di transazione, ossia col prezzo effettivamente pagato o da pagare (Corte di giustizia UE 12 dicembre 2013, in causa C116/12, Christodoulou e a., punto 28).

Una tale disciplina ha una ben precisa *ratio*: la normativa unionale in tema di valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro, che esclude l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi (tra le molte, Corte di Giustizia UE 12 dicembre 2013, cit., punto 44; Corte di giustizia UE 20 dicembre 2017, in causa C- 529/16, Hannamatsu Photonics Deutschland GmbH c. Hauptzollamt Munchen; Corte di giustizia UE 15 luglio 2010, in causa C-354/09, Gaston Schul, punto 27; Corte di giustizia UE 28 febbraio 2008, in causa C-263/06, Carboni e derivati s.r.l., punto 60) e tanto risponde altresì alle necessità di certezza della prassi commerciale.

3.2 Per tale ragione il codice doganale comunitario (reg. CEE 2913/1992, cd. CDC, applicabile *ratione temporis* alla presente controversia, ma sostituito dal regolamento UE 952/2013, Codice doganale dell'Unione, cd. CDU) ha stabilito, con gli artt. 29, 30 e 31 (corrispondenti agli artt. 70 e 74 del reg. UE 952/2013), una rigida sequenza di regole di determinazione del valore doganale ed il regolamento attuativo del codice (reg. CEE 2454/1993 applicabile alla



presente controversia, ma sostituito dal reg. UE 2447/2015) ha predisposto un'apposita disciplina, regolata dall'art. 181 bis (corrispondente all'art. 140 del reg. UE 2447/2015), per il caso in cui le autorità doganali abbiano *«fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale»* (Cass. n. 8323/2013; Cass. n. 20931/2013).

In questo caso, per potersi discostare dalla regola del valore di transazione, l'Autorità doganale deve chiedere informazioni complementari e sollecitare il contraddittorio, prima di decidere di non determinare il valore in dogana delle merci importate in base alla regola generale fissata dall'art. 29; con la precisazione, però, che qualora l'Amministrazione richieda al contribuente informazioni complementari e non riceva risposta, può poi legittimamente procedere alla rettifica del valore, senza ulteriori sollecitazioni (Cass. n. 23246/2018).

Il valore di transazione deve, comunque, riflettere il valore economico reale della merce importata e tener conto di tutti gli elementi di rilievo economico di essa. Ne consegue che, nel seguire la rigida scansione delle regole fissate dal codice doganale comunitario, quando il valore in dogana non può essere determinato mediante ricorso al valore di transazione delle merci importate, la valutazione doganale si deve attenere alle disposizioni dell'art. 30 CDC, applicando, in sequenza, i metodi previsti alle lettere da a) a d) del § 2 di quest'ultimo articolo (Corte di giustizia UE, 12 dicembre 2013, cit., punto 41). E soltanto quando non sia possibile determinare il valore delle merci importate neppure sulla base dell'art. 30 CDC, si opererà la valutazione in dogana conformemente alle disposizioni dell'art. 31 di tale codice (Corte di giustizia UE, 12 dicembre 2013, cit., punto 42).

In definitiva, i criteri di determinazione del valore in dogana devono essere applicati certamente in base agli artt. 29, 30 e 31 CDC, ma rispettando il nesso di sussidiarietà tra essi esistente: soltanto quando il valore in dogana non possa essere determinato applicando la disposizione



precedente, si può far riferimento a quella immediatamente successiva, secondo l'ordine stabilito dal codice (Corte di giustizia UE, 12 dicembre 2013, cit., punto 43).

In tal caso l'Amministrazione ha l'onere di dimostrare di avere applicato, nella rideterminazione del valore in dogana, i metodi immediatamente sussidiari di cui agli artt. 30 e 31 dello stesso codice doganale, secondo la rigida sequenza ivi prevista in successione, ovvero di indicare le ragioni per le quali il rispetto di tale ordine non sia stato possibile (Cass. n. 2214/2019; Cass. n. 23245/2018).

3.3 I criteri indicati nell'art. 30, comma 2°, sono i seguenti: «a) *valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;*

b) valore di transazione di merci similari, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

c) valore fondato sul prezzo unitario corrispondente alle vendite nella Comunità delle merci importate o di merci identiche o similari importate nel quantitativo complessivo maggiore, effettuate a persone non legate ai venditori;

d) valore calcolato, eguale alla somma:

- del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate;

- di un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali, uguale a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie delle merci da valutare, fatte da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione della Comunità;

- del costo o del valore degli elementi enumerati all'articolo 32, paragrafo 1, lettera e)».



Le modalità di determinazione del valore secondo tali criteri sono più specificamente indicate negli artt. 150 e ss. reg. CEE 2454/1993.

Nel caso in cui non si pervenga alla determinazione del valore sulla base di tali criteri opereranno quelli di cui all'art. 31 secondo il quale *«Se il valore in dogana delle merci non può essere determinato ai sensi degli articoli 29 e 30, esso viene stabilito, sulla base dei dati disponibili nella Comunità, ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali:*

- dell'accordo relativo all'attuazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994;*
- dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994 e*
- delle disposizioni del presente capitolo».*

3.4 Orbene, non risulta che la CTR con la decisione impugnata abbia violato tali regole.

Al riguardo va osservato che è innanzi tutto irrilevante la sentenza della Corte di Giustizia UE richiamata dall'Amministrazione a sostegno del ricorso (sentenza del 16/6/2016 nella causa C-291/15, EURO 2004. Hungary). La Corte, infatti, in tale pronuncia (paragrafi 38-41 e 44) ha soltanto affermato che le risultanze delle banche dati possono dar luogo ai "fondati dubbi" che il valore dichiarato non corrisponda al vero, ma ciò non riguarda ovviamente i criteri alternativi per la determinazione del valore.

3.5 Inoltre, la CTR ha ritenuto che le risultanze della banca dati M.E.R.C.E. fossero "astratte ed ufficiose", affermando così che le stesse non sono riconducibili a specifiche "transazioni" aventi ad oggetto beni simili, in base alle quali possa procedersi alla determinazione del valore dei beni ai sensi dell'art. 30, comma 2°, lett. b) cit., bensì a strumenti utilizzabili per pervenire alla determinazione del valore in base al criterio sussidiario di cui al successivo art. 31.



A fronte di tale statuizione, l'Amministrazione si è limitata ad affermare che aveva ben agito, in quanto i valori estratti dalla banca dati in relazione a merci similari erano attendibili e non vi erano valori riferibili a merci identiche; ha tuttavia sostenuto che la determinazione del valore così compiuta andava ricondotta all'ipotesi di cui all'art. 30, comma 2°, lett. b) del CDC.

3.6 Tali affermazioni, tuttavia, non sono condivisibili.

Questa Corte, infatti, ha in più occasioni affermato che la banca dati M.E.R.C.E./Cognos, di cui fa uso l'Agenzia delle Dogane, costituisce un sistema informatico che raccoglie informazioni sulle merci importate nell'UE, indicando prodotto per prodotto una scala di valori entro la quale è ammesso che possa oscillare il valore dichiarato delle merci. Tale sistema è alimentato con dati di provenienza nazionale e internazionale, scaturenti dalle dichiarazioni doganali e dagli elenchi riepilogativi degli acquisti e cessioni intracomunitarie. Esso consente quindi di individuare, con la maggiore precisione possibile, per ciascuna voce doganale, la materia prima utilizzata, il nome della ditta importatrice, i marchi più o meno noti della merce importata e quindi il valore e la qualità dei prodotti similari a quello oggetto di controllo (Cass. n. 40145/2021; Cass. n. 40141/2021).

Orbene, certamente, come già rilevato, i dati dalla stessa risultanti possono dar luogo ai "fondati dubbi", di cui all'art. 181 bis reg. CEE 2454/1993, che il valore dichiarato non corrisponda al vero; tuttavia, il problema che costituisce oggetto della presente controversia è quello della rilevanza da attribuire a tali rilevazioni statistiche in sede di determinazione del valore delle merci.

Questa Corte ha osservato, in alcune occasioni, che essi possono al più rilevare come criterio residuale ex art. 31 CDC (cfr. Cass. n. 31464/2019, paragrafo 5.6.2., richiamata anche da Cass. n. 22200/2023; nello stesso senso, sia pure in maniera meno esplicita, Cass. n. 11812/2023).



In altre pronunce, ha affermato, senza però tener conto dei precedenti di segno contrario, che *«Ai fini della determinazione in dogana del valore delle merci importate ai sensi dell'art. 30 del codice doganale comunitario, nell'osservanza della procedura di cui all'art. 181 bis del Reg. CEE n. 2454 del 1993, legittimamente possono essere utilizzati i risultati restituiti dai sistemi statistici in uso alle autorità di controllo, tra cui, in specie, il sistema "Cognos", a condizione che su detti risultati la parte abbia avuto la possibilità, nel corso del procedimento amministrativo, di contraddire e che le giustificazioni dalla medesima fornite in ordine allo scostamento da essi si rivelino inidonee a dimostrare le ragioni della non riconducibilità della concreta transazione ai valori statistici di riferimento»* (Cass. n. 25520/2023; cfr., in senso conforme, Cass. n. 33498/2024).

3.7 Tale secondo orientamento, tuttavia, non appare conciliabile con la più recente giurisprudenza unionale.

La Corte di Giustizia, infatti, con sentenza del 29 gennaio 2026 (nelle cause riunite C-72/24 e C-73/24, Keladis) ha precisato - in un caso in cui non era stato possibile compiere un controllo fisico delle merci *a posteriori*, né ricostruire la reale natura delle merci, in considerazione della descrizione solo generica contenuta nelle fatture - che era legittimo determinarne il valore in base ai prezzi estratti da banche dati (nella specie PMA, prezzo minimo accettabile o "lowest acceptable price"). Ha tuttavia chiarito che a tale criterio può ricorrersi solo "in ultima istanza" e che esso va ricondotto alle ipotesi di cui agli artt. 31 del CDC e 74 § 3 del CDU (la Corte di giustizia ha precisato, ai paragrafi 18 e 70, che le norme relative alla determinazione del valore in dogana delle merci di cui agli articoli 70 e 74 del codice doganale dell'Unione sono, in sostanza, identiche a quelle contenute negli articoli da 29 a 31 del codice doganale comunitario, sicché i principi elaborati sul punto nella vigenza del codice doganale comunitario devono ritenersi applicabili anche alla disciplina attualmente in vigore).



3.8 Per pervenire a tale conclusione la Corte di giustizia UE - dopo aver ricordato (richiamando la sentenza del 15 maggio 2025, Tauritus, C-782/23, punto 51 e la giurisprudenza citata in tale pronuncia) la finalità del diritto dell'Unione in materia di valutazione in dogana, che mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori arbitrari o fittizi, con la conseguenza che il valore in dogana di una merce importata deve riflettere quello economico reale di quest'ultima e, pertanto, tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano una rilevanza economica - ha osservato che *«la determinazione corretta del valore in dogana delle merci costituisce un compito imperativo al fine di garantire la riscossione effettiva e integrale delle risorse proprie tradizionali rappresentate dai dazi doganali e dall'IVA. Pertanto, poiché sussiste un nesso diretto tra la riscossione degli introiti provenienti, in particolare, dall'IVA e la messa a disposizione della Commissione delle risorse corrispondenti, incombe agli Stati membri, in conformità agli obblighi imposti loro ai sensi dell'articolo 325, paragrafo 1, TFUE, proteggere gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode o le altre attività illegali che ledono tali interessi nonché adottare le misure necessarie per garantire la riscossione effettiva e integrale di detta imposta e, pertanto, di tali risorse [v., in tal senso, sentenza dell'8 marzo 2022, Commissione/Regno Unito (Lotta contro la frode da sottovalutazione), C-213/19, EU:C:2022:167, punto 346].*

74 Gli articoli da 29 a 31 del codice doganale comunitario e gli articoli da 70 a 74 del codice doganale dell'Unione stabiliscono espressamente una gerarchia tra i diversi metodi di determinazione del valore in dogana da essi previsti, cosicché un importatore non è libero di scegliere il metodo al quale ricorrerà (v., in tal senso, sentenza del 15 maggio 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, punto 53).

75 Pertanto, il valore in dogana delle merci importate dev'essere determinato, in via prioritaria, secondo il metodo del valore di transazione



previsto all'articolo 29 del codice doganale comunitario e all'articolo 70 del codice doganale dell'Unione, che si presume sia il più adatto, mentre i metodi menzionati agli articoli 30 e 31 del codice doganale comunitario e all'articolo 74 del codice doganale dell'Unione devono essere considerati metodi sussidiari che devono essere utilizzati soltanto quando il valore in dogana delle merci non possa essere determinato a norma di detto articolo 29 o di detto articolo 70. Ciò vale in particolare per il metodo residuale menzionato all'articolo 31 del codice doganale comunitario e all'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione, che è applicabile solo se il valore in dogana non può essere determinato né mediante il metodo del valore di transazione né mediante uno dei metodi sussidiari menzionati all'articolo 30 del codice doganale comunitario e all'articolo 74, paragrafo 2, del codice doganale dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 16 giugno 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, punto 28 e giurisprudenza citata, nonché del 15 maggio 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, punti 52 e 54)».

La Corte di Giustizia, quindi, ha richiamato gli artt. 181 bis reg. CEE 2454/1993 e 140 reg. UE 2447/2015 che disciplinano il procedimento che consente alle autorità doganali di discostarsi dal valore dichiarato delle merci (e quanto statuito al riguardo nella sentenza del 16 giugno 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, punto 31) ed ha fatto applicazione dei principi esposti al caso che le era stato sottoposto, nel quale il valore in dogana delle merci non poteva essere determinato, in forza dell'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale comunitario e dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, in base al valore di transazione delle merci importate; ha pertanto osservato che, in tali circostanze, la valutazione va *«effettuata conformemente alle disposizioni dell'articolo 30 del codice doganale comunitario o dell'articolo 74, paragrafi 1 e 2, del codice doganale dell'Unione, applicando, in sequenza, i metodi previsti a tali disposizioni (v., in tal senso, sentenza del 20 giugno*



2019, *Oribalt Rīga*, C-1/18, EU:C:2019:519, punto 24 e giurisprudenza citata).

79 A tal riguardo, occorre ricordare che quando le autorità doganali determinano il valore in dogana in applicazione dell'articolo 30, paragrafo 2, lettere a) e b), del codice doganale comunitario e dell'articolo 74, paragrafo 2, lettere a) e b), del codice doganale dell'Unione, esse devono basare la loro valutazione su elementi riguardanti merci identiche o simili. Pertanto, tale determinazione richiede l'esame di elementi quali le caratteristiche fisiche, la qualità, la notorietà, l'intercambiabilità delle merci nonché il livello commerciale delle vendite prese in considerazione (v., in tal senso, sentenza del 9 giugno 2022, *FAWKES*, C-187/21, EU:C:2022:458, punto 48).

[...]

85 Alla luce delle constatazioni che precedono occorre ricordare che, qualora non sia possibile determinare il valore in dogana delle merci importate neppure sulla base dell'articolo 30 del codice doganale comunitario e dell'articolo 74, paragrafi 1 e 2, del codice doganale dell'Unione, la valutazione in dogana è effettuata conformemente alle disposizioni dell'articolo 31 del codice doganale comunitario e dell'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 16 giugno 2016, *EURO 2004. Hungary*, C-291/15, EU:C:2016:455, punto 28 e giurisprudenza citata).

86 Nel caso di specie, il giudice del rinvio si interroga sulla possibilità di ricorrere, per il calcolo del valore in dogana delle merci di cui trattasi, a un PMA calcolato sulla base di valori statistici aggregati stabiliti a livello dell'Unione, qualora tali merci non possano più essere richiamate ai fini di controlli fisici e la descrizione generale di queste ultime nelle fatture corrispondenti non consenta di ottenere dati sufficienti quanto al loro valore reale.



87 In via preliminare, occorre osservare che simili dati statistici non possono ovviare agli ostacoli summenzionati per l'utilizzo di uno dei metodi di valutazione previsti all'articolo 30 del codice doganale comunitario e all'articolo 70 del codice doganale dell'Unione. Infatti occorre rilevare che dati statistici raccolti a livello dell'Unione, come il PMA, non contengono elementi che possano essere utilizzati ai fini della determinazione del valore in dogana in applicazione dell'articolo 30, paragrafo 2, lettere a) e b), del codice doganale comunitario e dell'articolo 74, paragrafo 2, lettere a) e b), del codice doganale dell'Unione, a causa del loro carattere aggregato e della loro natura riservata (v., per analogia, sentenza del 9 giugno 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, punti da 53 a 55).

88 Inoltre, tenuto conto delle circostanze menzionate al punto 80 della presente sentenza, tali dati non possono neppure essere utilizzati nell'ambito di una valutazione in dogana sulla base dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera c), del codice doganale comunitario e dell'articolo 74, paragrafo 2, lettera c), del codice doganale dell'Unione.

89 Lo stesso vale per il metodo di determinazione del valore in dogana previsto all'articolo 30, paragrafo 2, lettera d), del codice doganale comunitario e all'articolo 74, paragrafo 2, lettera d), del codice doganale dell'Unione, dal momento che dalle spiegazioni fornite nel fascicolo di cui dispone la Corte non emerge che le informazioni specifiche necessarie ai fini di tale determinazione, quali enunciate al punto 83 della presente sentenza, siano prese in considerazione nel PMA.

[...]

96 Dall'altro lato, occorre altresì ricordare che, come risulta dalla giurisprudenza citata al punto 73 della presente sentenza, incombe agli Stati membri, in conformità agli obblighi imposti loro ai sensi dell'articolo 325, paragrafo 1, TFUE, proteggere gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode o le altre attività illegali che ledono tali interessi nonché



adottare le misure necessarie per garantire la riscossione effettiva e integrale di tali dazi e, pertanto, di tali risorse. Ne consegue la necessità, per le autorità doganali, di stabilire un valore in dogana nell'ipotesi in cui il dichiarante non fornisca informazioni sufficientemente precise o affidabili relative al valore in dogana delle merci di cui trattasi.

97 Tenuto conto di tale esigenza e della «ragionevole elasticità» con la quale, in conformità al punto 2 della nota interpretativa di cui al punto 92 della presente sentenza, i metodi di determinazione del valore in dogana definiti dall'articolo 29 all'articolo 30, paragrafo 2, del codice doganale comunitario devono essere applicati nell'ambito dell'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario, occorre ammettere che dati come il PMA calcolato sulla base di valori statistici aggregati stabiliti a livello dell'Unione e contenuti in una banca dati stabilita a livello dell'Unione costituiscono «dati disponibili nella Comunità», ai sensi dell'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario e sembra possibile prenderli in considerazione ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci di cui trattasi.

98 Tuttavia tale constatazione vale solo se, come richiesto dall'articolo 31, paragrafo 2, del codice doganale comunitario, il valore in dogana che sarebbe così determinato, in applicazione del paragrafo 1 di quest'ultimo, non si basa sugli elementi di cui alle lettere f) e g) di tale disposizione».

La Corte di giustizia UE ha concluso, dunque, che i dati in questione possono essere utilizzati per la determinazione del valore delle merci, ma solo "in ultima istanza" (cfr. paragrafi 102 e 120), ricordando però che «i metodi di determinazione del valore in dogana di cui agli articoli da 29 a 31 del codice doganale comunitario e agli articoli 70 e 74 del codice doganale dell'Unione si trovano tra loro in rapporto di sussidiarietà (v., in tal senso, sentenza del 9 novembre 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, punto 43).



115 In tali circostanze, l'obbligo di motivazione che grava sulle autorità doganali in sede di applicazione di dette disposizioni deve, da un lato, consentire di individuare in modo chiaro e inequivocabile i motivi che hanno portato dette autorità a disattendere uno o più metodi di determinazione del valore in dogana (sentenza del 9 novembre 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, punto 44).

116 Dall'altro lato, tale obbligo implica che dette autorità siano tenute ad esporre, nella loro decisione che fissa l'importo dei dazi all'importazione dovuti, i dati sulla base dei quali è stato calcolato il valore in dogana delle merci in questione, tanto per consentire al destinatario della decisione di difendere i propri diritti nelle migliori condizioni possibili e di valutare, con piena cognizione di causa, se sia utile proporre ricorso contro di essa, quanto per consentire ai giudici di esercitare un sindacato sulla legittimità di detta decisione (sentenza del 9 novembre 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, punto 45)».

3.9 Va per completezza osservato che la Corte di giustizia UE si è soffermata anche sull'elemento temporale (paragrafi 126 e ss.), osservando che, di regola, l'intervallo di tempo massimo che deve essere preso in considerazione tra le importazioni oggetto di tale controllo e quelle alle quali si riferiscono i dati utilizzati per la determinazione deve essere di novanta giorni (cioè quarantacinque precedenti e quarantacinque successivi allo sdoganamento), come previsto dall'art. 152, paragrafo 1, lettera b) del regolamento di applicazione (reg. CEE 2454/1993) e dall'art. 142 paragrafo 2 del regolamento di esecuzione (reg. UE 2447/2015); tale termine può essere esteso a 48 mesi «*in via eccezionale e come ultima ratio, quando non siano disponibili informazioni più affidabili e, come risulta dal punto 73 della presente sentenza, quando l'obiettivo di proteggere gli interessi finanziari dell'Unione, riconosciuto all'articolo 325 TFUE, non possa essere realizzato in altro modo, in particolare ove si tratti di garantire la riscossione effettiva e integrale delle risorse proprie*



tradizionali rappresentate dai dazi doganali e dall'IVA» (cfr. paragrafi 140-141).

3.10 Tali principi sono stati sostanzialmente confermati nella sentenza del Tribunale UE del 3/6/2026 nella causa T-224/25, VÂM4ALL kft. «felzàmolàs alatt». Tale pronuncia ha riguardato la determinazione *a posteriori* del valore in dogana di merci "alla rinfusa" importate dalla Cina che non potevano essere oggetto di controllo diretto perché già vendute; nel caso esaminato, il rappresentante indiretto non era stato in grado di produrre documentazione attestante il pagamento del valore dichiarato e così l'autorità doganale aveva ritenuto inapplicabili i metodi secondari previsti all'articolo 74, paragrafo 2, lettere da a) a d), del codice doganale dell'Unione e determinato il valore in dogana delle merci utilizzando il metodo previsto all'articolo 74, paragrafo 3, di detto codice, come integrato dall'articolo 144 del regolamento di esecuzione 2015/2447, estraendo dalla banca dati doganale nazionale le informazioni relative alle merci provenienti dallo stesso paese, rientranti nel medesimo codice della tariffa integrata dell'Unione europea (TARIC) e nello stesso codice di metodo di valutazione di tali merci, immesse in libera pratica in Ungheria nei 45 giorni antecedenti nei 45 giorni successivi alla dichiarazione.

Il Tribunale, per quanto interessa in questa sede, dopo aver richiamato i principi consolidati in ordine alla gerarchia tra i criteri previsti dagli artt. 70 - 74 del CDU (menzionando anche la sentenza della Corte di Giustizia UE 29 gennaio 2026, Keladis) ha riconosciuto che le autorità doganali possono fare ricorso ai valori risultanti dalle banche dati - riconducendoli all'ipotesi di cui all'art. 74, paragrafo 3, CDU - quando un rappresentante doganale indiretto non ha potuto dimostrare il pagamento effettivo del prezzo di acquisto di merci importate alla rinfusa che non presentavano caratteristiche uniche o particolari, né fornito dati sufficienti sulle caratteristiche di dette merci, dopo aver escluso il ricorso ai metodi secondari di cui al paragrafo 2 di detto articolo, esaminando ciascuno di



tali metodi con la dovuta diligenza (il Tribunale si è altresì soffermato sulle indicazioni contenute nell'art. 144 reg. 2447/2015, non applicabile *ratione temporis* alla fattispecie in esame, in ordine alle modalità di calcolo del valore in base all'art. 74, par. 3, CDU).

3.11 Alla luce della giurisprudenza unionale riportata, deve concludersi che i valori risultanti dalle banche dati possono essere utilizzati per la determinazione del valore delle merci in dogana solo in via residuale e, dunque, ai sensi degli artt. 31 reg. CEE 2913/1992 e 74, paragrafo 3, reg. UE 952/2013.

4. Può quindi essere enunciato il seguente principio di diritto: *«ai fini della determinazione in dogana del valore delle merci importate, i dati risultanti dai sistemi statistici in uso alle autorità di controllo (nella specie, Cognos/M.E.R.C.E.) possono essere utilizzati solo quali criteri residuali ai sensi dell'art. 31 reg. CEE 2913/1992 (oggi art. 74 par. 3 reg. UE 952/2013) e non anche per la determinazione del valore ai sensi dell'art. 30 reg. CEE 2913/1992 (oggi art. 74 parr. 1 e 2 reg. UE 952/2013)».*

5. La CGT di secondo grado ha fatto corretta applicazione di tali principi, escludendo che i valori estratti dalla banca dati M.E.R.C.E. potessero essere posti a fondamento della determinazione del valore della merce compiuta con le modalità di cui all'art. 30, paragrafo 2, lett. b) reg. CEE 2913/1992; ha altresì osservato – con valutazione di merito non sindacabile in questa sede – che in tal modo l'Amministrazione non aveva seguito l'ordine dei criteri di determinazione del valore sancito dal codice doganale comunitario e che, conseguentemente, gli avvisi erano illegittimi.

Il ricorso deve quindi essere rigettato.

6. Le spese possono essere compensate in considerazione della complessità della materia e dell'esistenza di orientamenti giurisprudenziali non univoci in ordine alle questioni esaminate.



Non occorre dichiarare la sussistenza dei presupposti per il raddoppio del contributo unificato, ai sensi dell'art. 13 d.P.R. 115/2002, in quanto la ricorrente è un soggetto istituzionalmente esonerato dal versamento dello stesso (Cass. n. 1778/2016; Cass. n. 5955/2014).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Compensa integralmente le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26/5/2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

