Ordinanza del 31/08/2023 n. 25520 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Avviso di rettifica - Dichiarazione doganale - Importazioni dalla Cina - Riesame su base documentale - Metodo del prezzo effettivamente pagato - Valore delle merci - Procedura prevista dall'art. 181 bis DAC - Discostamento dalla regola del valore di transazione - Determinazione dell'obbligazione doganale - Massima precisione della banca dati Merce.

Massima:

Ai fini della determinazione in dogana del valore delle merci importate ai sensi dell'art. 30 CDC, nell'osservanza della procedura di cui all'art. 181 bis DAC, legittimamente possono essere utilizzati i risultati restituiti dai sistemi statistici in uso alle autorità di controllo, 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.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

1. Con dichiarazione doganale IM A 682 del 22/02/2016, (------) Srl , successivamente fusa per incorporazione in A.A. Spa importava dalla Cina merce dichiarata alla voce (------) (indumenti intimi per donna).

Il 14/06/2016, l'Ufficio delle Dogane di (------) procedeva ad un riesame su base documentale, con particolare riguardo a qualità, quantità e valore della merce, invitando la contribuente a fornire ulteriore documentazione, che la medesima provvedeva a comunicare in data 29/06/2016.

Dall'analisi di tale documentazione, ravvisando dubbi sul valore dichiarato, l'Ufficio decideva di applicare, non il metodo del valore di transazione, ossia del prezzo effettivamente pagato, ai sensi dell'art. 29 Reg. CEE 2913 del 1992 (CDC), ma i criteri induttivi di cui al successivo art. 30, come previsto dall'art. 181 bis Reg. CEE n. 2454 del 1993 (DAC). Pertanto procedeva all'analisi di

un campione rappresentativo di importazioni dallo stesso paese di origine su base nazionale nell'anno 2015 estratto dalla banca dati (------), rilevando un valore imponibile superiore a quello dichiarato (in particolare, per una tipologia di articoli, di Euro 26,37 al chilogrammo anzichè 9,91 al chilogrammo e, per altra, di Euro 8,85 al chilogrammo anzichè 5,89 al chilogrammo), chiedendo alla contribuente giustificazioni in merito alla congruità dei valori dichiarati ed alla materia prima utilizzata per la produzione della merce. La medesima produceva documentazione e presentava osservazioni ex art. 181 bis DAC. L'Ufficio, ritenute non esaustive le rappresentazioni di parte, notificava processo verbale di revisione;

conseguentemente rideterminava il valore in dogana delle merci individuato mediante il predetto sistema (------) e, con provvedimento del 24/01/2017, notificava relativo avviso di rettifica.

2. La contribuente proponeva impugnazione, accolta dalla CTP di Milano con sentenza 2277/23/2018 depositata il 22/05/2018.

3. L'Ufficio proponeva appello, respinto dalla CTR della Lombardia sulla base della seguente motivazione:

La procedura di accertamento seguita dalla Dogana è legittima perchè non è affatto vero che vi siano da seguire delle procedure in modo sequenziale dopo l'inutilizzabilità della precedente, purchè motivi la scelta.

Invece, a differenza di quanto sostiene l'amministrazione doganale, non vi è nessun divieto di valutare la documentazione fornita dal contribuente, riferita al caso che il funzionario verificatore deve indicare la valutazione su tali documenti nel PVC finale dell'accertamento. Ma ancora nella procedura di accertamento dei valori, il funzionario, una volta accertato il metodo comparativo, come nella fattispecie, deve prendere a paragone dei dati oggettivi e controllabili da parte del contribuente per l'esercizio del suo diritto di difesa costituzionalmente protetto. Nel caso di specie la rilevazione statistica di campioni sulla banca dati (------) deve essere testata da un'autorità pubblica indipendente ed accessibile liberamente da parte del contribuente. In mancanza di questi prerequisiti, i dati statistici sul valore di merci similari così determinati lasciano il tempo che trovano per l'utilizzo in un contenzioso amministrativo quale è la determinazione del valore in dogana. Similmente viene effettuato in campo di vertenze commerciali, che (recte: a proposito delle quali) non si riconosce nessuna verità commerciale alle analisi sui big data molto più precisi dei metodi tradizionali adottati dalla Dogana, analisi basate sulla correlazione e non campionatura nei contrasti commerciali, se non nei limiti di quanto concordato tra i consulenti tecnici di parte. Pertanto la determinazione del valore è stata effettuata dalla Dogana in modo illegittimo per la mancanza di un quadro di indizi certi, precisi e concordanti, essendosi basata sui dati della (------), che non dà nessuna sicurezza di oggettività e attendibilità.

4. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio con un motivo, cui resiste la contribuente con controricorso.

Considerato che

1. L'unico motivo di ricorso è volto a dedurre violazione degli artt. 29 e 30 CDC e 181 bis DAC. 1.1. L'Ufficio ha proceduto all'accertamento del valore delle merci in piena osservanza delle disposizioni di cui in rubrica, come interpretate dalla Corte di giustizia dell'unione Europea e dalla Corte di cassazione. Infatti, in sede di verifica, nutrendo dubbi sulla veridicità del valore dichiarato dalla contribuente, ha attivato la procedura prevista dall'art. 181 bis DAC, rideterminando il valore ai sensi dell'art. 30, par. 2, CDC. L'Ufficio ha effettuato "l'analisi di un campione estratto dalla banca dati (------), rappresentativo di merci similari importate dallo stesso paese di origine su base nazionale nell'anno 2015, all'esito della quale ha individuato un valore imponibile notevolmente superiore rispetto a quello dichiarato dalla contribuente per chilogrammo, che è stato pertanto ritenuto non congruo e inattendibile, in particolare se confrontato con il costo della materia prima adoperata nel processo di produzione, secondo la stessa documentazione fornita da controparte (...). Nel PVC sono state, inoltre, fornite utili indicazioni sulla valenza dello stesso sistema (------) strumento statistico neutrale che, alla luce delle considerazioni della Corte di giustizia, si ritiene possa essere utilizzato per il controllo e la determinazione del valore in dogana". "Deve peraltro osservarsi che il quadro normativo di riferimento comporta un'inversione dell'onere della prova in capo all'importatore, il quale deve fornire all'amministrazione doganale tutti gli elementi necessari a computazione dei diversi e maggiori valori attribuiti alle merci. Nel caso di specie, la società, pur avendo avuto la ragionevole possibilità di rispondere adeguatamente alla richiesta dell'Ufficio (...), non ha prodotto elementi nuovi idonei a far ritenere che il valore della merce importata fosse il valore di transazione rilevato dalla documentazione prodotta".

2. In via preliminare, deve rilevarsi che priva di consistenza è l'eccezione di inammissibilità e comunque manifesta infondatezza del ricorso sollevata dalla contribuente con il controricorso (cfr. p. 5 ss.).

2.1. Più precisamente, ad avviso della contribuente, il ricorso mirerebbe, esclusivamente, "adducendo ipotetiche ed inconferenti violazioni normative, a richiedere al giudice di legittimità la riforma delle statuizioni di merito alle quali sono giunti i Collegi sia della Commissione tributaria provinciale che regionale". Inoltre l'Ufficio, "nella fase endoprocedimentale avviata con il controllo a posteriori, per poter passare legittimamente dalla fase di controllo (riferibile all'art. 181 bis (DAC)) alla fase di accertamento (di cui agli artt. 29, 30 e 31 Reg. CEE n. 2913/1992, ora confluiti, rispettivamente, negli artt. 70 (e) 74, par. 1 e par. 2, Reg. CDU n. 952/2013 (...), avrebbe dovuto contestare alla contribuente, come opportunamente dimostrato all'art. 178, par. 4, del Reg. CE n. 2454/1993 (...), i) la veridicità e la completezza degli elementi indicati nella dichiarazione, ii) l'autenticità dei documenti prodotti a sostegno di tali elementi e iii) l'eventuale fornitura di ulteriori informazioni o documenti necessari per stabilire il valore in dogana delle merci; rispetto a tutta la documentazione fornita dalla contribuente (sia nella fase endoprocedimentale che in corso di giudizio) non è stata mossa alcuna specifica contestazione, neppur sotto il profilo della non idoneità probatoria della medesima, essendosi l'Agenzia limitata ad affermazioni generiche ed eccependo unicamente (ed apoditticamente) il perdurare di 'fondati dubbì".

2.2. In verità, il ricorso dell'Ufficio è tutt'altro che mirante ad una riedizione del giudizio di merito, individuando con precisione la "ratio decidendi" oggetto di censura, in rapporto

all'evocazione di pertinenti disposizioni normative, che si assumono violate.

2.3. Inoltre, quanto alla doglianza mossa al comportamento dell'Ufficio nel passaggio dalla fase di controllo a posteri alla fase di accertamento, essa, - in primo luogo, si sottrae all'onere di autosufficienza, poichè è allegato e comprovato esser stata sollevata in tali termini già nei gradi di merito;

- in secondo luogo, non tiene conto dell'espletamento, nella specie, di due distinti momenti di contraddittorio: una prima volta relativamente alla generica acquisizione di informazioni quali quantitative sulla merce ed una seconda volta, all'emersione, cioè, di un valore imponibile superiore a quello dichiarato, relativamente alla precipua acquisizione di giustificazioni, sotto il duplice profilo della congruità dei valori dichiarati e del costo della materia prima;

- in terzo luogo, oblitera che, già sul piano logico, prima ancora che procedimentale, l'asserita mancanza di specifica contestazione della documentazione fornita dalla contribuente non equivale affatto alla condivisione della sua efficacia dimostrativa, giacchè oggetto dell'accertamento non è la regolarità formale dell'importazione, ma, al contrario, l'attendibilità sostanziale proprio della documentazione;

- infine, pretermette che nientemeno che sul raffronto con la documentazione fornita l'Ufficio, per l'effetto disconoscendone l'attendibilità, ossia contestandola, ha fondato la revisione di valore.

3. Ciò premesso, il ricorso è fondato e merita accoglimento.

3.1. La sentenza impugnata - che a tratti esibisce una motivazione di difficile intelligibilità - ritiene, in sostanza, l'inapplicabilità del sistema (------) per l'inadeguatezza del metodo statistico su cui fonda, imputandogli per di più addebiti di imprecisione rispetto "alle analisi sui big data", asseritamente in uso nelle controversie commerciali "nei (soli) limiti di quanto concordato tra i consulenti tecnici di parte".

3.2. Siffatto "modus opinandi" della CTR si pone in contrasto con quanto reiteratamente statuito dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte, in perfetta armonia con l'interpretazione della normativa unionale restituita dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

3.3. Più precisamente, in termini generali, come chiarito recentemente da Cass. civ., Sez. V, Ord. (ud. 28/05/2019) 29-012020, nn. 1964, 1965 e 1966, che riprendono pressochè alla lettera Cass. civ., Sez. V, Ord. (ud. 20/02/2018) 27-09-2018, n. 23246, in tema di determinazione dell'obbligazione doganale, l'unico valore rilevante è quello in dogana, che coincide di norma col valore di transazione, ossia col prezzo effettivamente pagato o da pagare, stante la necessità di determinare nel diritto dell'Unione un sistema equo, uniforme e neutro, che escluda l'impiego di valori arbitrari o fittizi e garantisca la certezza della prassi commerciale (Corte giust. 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., C116/12, punto 44; Id. 15 luglio 2010, Gaston Schul, C354/09, punto 27; Id. 28 febbraio 2008, Carboni e derivati Srl , C-263/06, punto 60). Il Codice doganale comunitario ha pertanto stabilito, con gli artt. 29, 30 e 31, una rigida sequenza di regole di determinazione del valore doganale e il regolamento attuativo ha predisposto una specifica disciplina, enunciata

dall'art. 181 bis, qualora le autorità doganali abbiano "fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29 del codice doganale". 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. Ne consegue che, quando il valore in dogana non possa essere determinato mediante ricorso al valore di transazione delle merci importate, la valutazione doganale si dovrà attenere alle disposizioni dell'art. 30 CDC - applicando, in sequenza, i metodi previsti alle lettere da a) a d) del paragrafo 2 - ovvero, ulteriormente, dell'art. 31 CDC (Corte giust. 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., C-116/12, punti 41 e 42).

In definitiva, il valore di transazione resta il metodo prioritario di determinazione, in quanto è considerato il più adatto e il più frequentemente utilizzato. Per disattenderlo, occorre che l'amministrazione abbia fondati dubbi che esso sia inattendibile; ove i dubbi persistano, anche dopo una richiesta di ulteriori informazioni o completamenti di documentazione e comunque dopo il riconoscimento all'interessato di una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi sui quali tali dubbi sono fondati, l'Amministrazione può ricorrere ai metodi di valutazione sussidiari.

3.4. Con specifico riguardo, poi, al sistema (------), questa Suprema Corte ha già avuto modo di osservare espressamente che "la banca dati Merce (------) di cui fa uso la Dogana 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" (cfr. Cass. civ., Sez. V, Sent. (ud. 26/10/2021) 15-12-2021, n. 40145, par. 4.3, e Cass. civ., Sez. V, Sent. (ud. 26/10/2021) 15-12-2021, n. 40141, par. 5.9).

3.5. In considerazione di quanto precede, non può negarsi valore al sistema (------) - come invece erroneamente sostenuto dalla CTR nella sentenza impugnata, peraltro senza il supporto di idonee giustificazioni tecniche - ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci importate:

- non in astratto, perchè, al contrario, trattasi, di un sistema che, a motivo di qualità ed ampiezza dei dati immessivi, restituisce risultati di massima precisione;

- nè in concreto, perchè, comunque, a legittimare la determinazione del valore in dogana non sono i risultati in sè che il sistema restituisce, bensì gli esiti del contraddittorio sviluppatosi specificamente, nel corso del procedimento, sugli stessi, di modo che la mancanza o inconsistenza o comunque non condivisibilità economico-commerciale delle giustificazioni sollecitate alla parte per chiarire le ragioni dello scostamento alla luce delle peculiari caratteristiche del caso concreto contribuisce a suggellare la riconducibilità di questo ai valori normali di transazione e dunque ai parametri statistici che li rappresentano.

3.6. Riassuntivamente, può enunciarsi il principio seguente:

Ai fini della determinazione in dogana del valore delle merci importate ai sensi dell'art. 30 CDC, nell'osservanza della procedura di cui all'art. 181 bis DAC, legittimamente possono essere utilizzati i risultati restituiti dai sistemi statistici in uso alle autorità di controllo, tra cui, in specie, il sistema (------), 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.

3.7. La CTR ha fatto evidente malgoverno dei superiori insegnamenti.

3.7.1. Un tanto impone che la sentenza impugnata sia annullata e cassata con rinvio per nuovo esame e per le spese, comprese quelle del presente grado di legittimità.

P.Q.M.

In accoglimento del ricorso, annulla e cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, per nuovo esame e per le spese.

Così deciso in Roma, il 18 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 31 agosto 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza