# Sentenza del 19/04/2019 n. 11012 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. - La G. s.r.l. ha proposto impugnazione avverso gli avvisi di accertamento emessi in data 15 e 16 giugno 2010 dall'Agenzia delle dogane, con cui era stata contestata, in riferimento all'importazione di taluni beni di origine egiziana, la difformità delle fatture italiane da quelle emesse all'estero, queste ultime di importo superiore alle prime. La G. s.r.l. ha affermato di essere estranea alla vicenda addebitabile esclusivamente all'esportatore.

La Commissione tributaria provinciale di La Spezia, con sentenza n. 39/4/2011, depositata in data 26 aprile 2011, ha respinto il ricorso.

2. - La Commissione tributaria regionale della Liguria, con sentenza n. 1195/7/2014 depositata il 27 novembre 2014, ha accolto il gravame, annullando gli avvisi di rettifica. La Commissione, in particolare, ha ritenuto fondati e assorbenti i motivi di impugnazione concernenti l'inesistenza di una condanna penale dell'importatore, scagionato dalle accuse, che sola avrebbe potuto consentire il recupero dei diritti doganali oltre il termine previsto dall'art. 220 C.D.C., e la mancata instaurazione del contraddittorio, in violazione della sentenza Sopropè e della L. n. 212 del 2000, art. 12, e del nuovo C.D.C. Reg. n. 450/08, art. 16, comma 4.

Sotto il primo profilo i giudici hanno osservato che solo una condanna definitiva consente il recupero dei diritti doganali oltre il termine triennale previsto dall'art. 221 del C.D.C. e sempre partendo, a parere della Commissione, da una notitia criminis pervenuta all'interno del termine triennale decorrente dalla presentazione della dichiarazione in dogana. La Commissione tributaria regionale ha dato particolare rilievo al fatto che l'importatore era stato scagionato da ogni accusa, essendo stata ravvisata la completa responsabilità dell'esportatore egiziano nella truffa da questi perpetrata ai danni del suo Paese. L'importatore con la normale diligenza, in presenza di certificati EUR 1 validi e non contestati, non avrebbe potuto essere a conoscenza della truffa e di conseguenza ha operato in buona fede emettendo fattura in base al valore di mercato della merce importata, già oggetto di precedenti importazioni similari. Inoltre, al di là della nullità degli avvisi di accertamento, emessi ma non sostenuti da decreto di condanna penale o altre prove, i giudici hanno contestato all'Agenzia delle dogane di non aver effettuato alcun altro controllo della dichiarazione se non per via comparativa con quella falsa emessa dall'esportatore, pur essendo stati forniti i nominativi degli acquirenti.

Riguardo alla mancata concessione del termine alla difesa, la Commissione tributaria regionale ha richiamato la sentenza Sopropè (Corte di giustizia, 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropè -

Organizacoes de Calgado Lda contro Fazenda Publica) con cui è stato affermato il principio secondo cui il diritto alla difesa, principio generale del diritto comunitario, deve essere rispettato ogni volta che l'amministrazione debba adottare un provvedimento che possa produrre effetti nella sfera del destinatario. La violazione di tale principio rende nullo l'atto non preceduto dal contraddittorio, trovando specifica applicazione alle controversie doganali nella L. n. 212 del 2000, art. 12, e dell'art. 16 nuovo C.D.C. Reg. n. 450/2008, comma 4.

3. - L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

La G. s.r.l. si è costituita con controricorso.

In prossimità dell'udienza, la contribuente ha depositato una memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. - Con il primo motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 43 del 1973 T.U. leggi doganali, art. 84, comma 1, e dell'art. 221 C.D.C. (Regolamento (CEE) n. 2913/1992), ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Parte ricorrente evidenzia che dagli atti di causa nessuna prescrizione è intervenuta nel caso di specie poichè, sulla base degli atti, gli avvisi di rettifica sono stati notificati rispettando il termine previsto dal D.P.R. n. 43 del 1973, art. 84, comma 1 (secondo cui l'azione per il recupero dei diritti doganali si prescrive in un arco temporale di tre anni) in combinato disposto con l'art. 221 C.D.C. (secondo cui la richiesta di versamento dei dazi non può essere effettuata tre anni dopo la data in cui è sorta l'obbligazione doganale, ossia dal giorno in cui la merce è stata introdotta nel territorio doganale ai sensi dell'art. 202 C.D.C., par. 2).

Nel caso di specie, si deduce che la notizia di reato è intervenuta entro tre anni per 12 dichiarazioni doganali su un totale di 14.

Si riferisce in ricorso che la notitia criminis è stata trasmessa con nota prot. 5930/22/69 del 23 febbraio 2010 ed è stata rubricata nel registro delle notizie id reato con il R.G.N. R. 1217/10/21-18, depositata presso la segreteria della Procura della Repubblica in data 23 febbraio 2010 (il richiamo alla notitia criminis negli atti difensivi dell'Ufficio si rinviene, si legge a par. 11 del ricorso, a pag. ultimo capoverso, delle controdeduzioni presso la Commissione tributaria provinciale e pag. 12 delle controdeduzioni in appello, nonchè a pag. 10, punto 1 del controricorso).

Sarebbe pertanto tempestiva la notifica, effettuata il 18 giugno 2010, per 12 delle 14 dichiarazioni doganali, tutte recanti una data ricompresa nei tre anni antecedenti al deposito della notizia di reato presso la cancelleria della Procura della Repubblica in data 23 febbraio 2010, tranne i soli due avvisi di rettifica prot. n. 19141 RU, dichiarazione doganale (OMISSIS) del 7 febbraio 2007 e prot. 19142 RU, dichiarazione doganale (OMISSIS) del 7 febbraio 2007, per i quali alla data della trasmissione delle notizie di reato era già maturato il termine di tre anni stabilito per la prescrizione.

Si contesta altresì l'assunto della Commissione tributaria regionale secondo cui soltanto una sentenza definitiva di condanna consentirebbe il recupero dei diritti oltre il termine triennale previsto dall'art. 221 C.D.C.. Tale affermazione contrasta con il costante orientamento di legittimità secondo cui il provvedimento conclusivo del procedimento penale, ex art. 84 T.U. leggi doganali, costituisce il momento da cui riprende a decorrere la prescrizione, ma nulla impedisce all'Amministrazione finanziaria di emettere gli atti impositivi in pendenza del procedimento penale.

1.1. - Il motivo è fondato in relazione agli avvisi di rettifica riguardanti le dichiarazioni di importazione ricomprese nel triennio dall'emissione della notizia di reato, depositata il 23 febbraio 2010.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di azioni di recupero dei dazi "a posteriori", qualora l'obbligazione doganale tragga origine da un fatto-reato, indipendentemente dal tipo di provvedimento conclusivo adottato dall'autorità giudiziaria, il termine triennale previsto dal art. 221 Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913 (C.D.C.), par. 3, e dal D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 84, comma 1, e del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, comma 5, per il recupero del dazio, inizia a decorrere (ai sensi dell'art. 221 C.D.C., par. 4, e del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 84, comma 3) dalla data in cui l'accertamento compiuto dal giudice penale deve intendersi definito, e dunque se trattasi di provvedimenti destinati ad acquistare efficacia di giudicato dal momento in cui divengono irrevocabili ai sensi dell'art. 648 c.p.p. o, in ogni altro caso, dalla data della pubblicazione (artt. 409 e 411 c.p.p.) (Cass. 4 aprile 2013, n. 8322).

Sia la proroga del termine di prescrizione dell'azione di recupero dei dazi all'importazione sia la proroga di quello di decadenza per la revisione dell'accertamento D.Lgs. n. 374 del 1990, ex art. 11, operano a prescindere dall'esito di condanna o assoluzione della decisione penale a condizione che, nel triennio decorrente dall'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'Amministrazione abbia messo un atto nel quale sia stata formulata una notitia criminis tale da individuare un fatto illecito, penalmente rilevante e idoneo a incidere sul presupposto d'imposta (Cass. 12 gennaio 2018, n. 615; Cass. 16 dicembre 2016, n. 26045; Cass. 3 dicembre 2015, n. 24674).

Il riferimento ai provvedimenti irrevocabili contenuto nel D.P.R. n. 43 del 1973, art. 84, comma 3, non intende porre una limitazione all'effetto di proroga del termine triennale in relazione al diverso esito del procedimento penale, limitazione peraltro non consentita dalle norme dei regolamenti comunitari del 1979 e del 1992 (che non prendono in considerazione tale ulteriore condizione, riferendosi esclusivamente alla astratta qualificazione di illiceità penale del fatto dal quale insorge la obbligazione doganale) e che determinerebbe l'obbligo di inapplicabilità della norma statale - ove interpretata nel modo indicato - per incompatibilità con l'ordinamento comunitario, ma intende soltanto porre un termine ultimo oltre il quale non troverebbe più alcuna giustificazione la ulteriore deroga al termine di prescrizione (e di decadenza) stabilito dalle norme comunitarie (Cass. 4 aprile 2013, n. 8322).

E' pertanto del tutto indifferente se il procedimento penale che ha avuto origine dalla notizia reato si sia concluso con una condanna, con una assoluzione o con una pronuncia in rito.

Diversa e ulteriore questione è quella concernente la valutazione del procedimento penale nell'ambito del giudizio tributario, i cui esiti vanno autonomamente considerati in relazione alle risultanze istruttorie ex art. 116 c.p.c., non potendosi attribuire nessuna automatica autorità di cosa giudicata alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorchè i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, stante i limiti in tema di prova posti nel processo tributario dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4 (Cass. 24 novembre 2017, n. 28174).

L'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perchè il fatto non sussiste, può pertanto essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cass. 28 giugno 2017, n. 16262).

Ciò che conta, per dar luogo alla proroga del termine di prescrizione, è che nel triennio decorrente dall'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'Amministrazione abbia messo un atto nel quale sia stata formulata una notitia criminis tale da individuare un fatto illecito, penalmente rilevante e idoneo a incidere sul presupposto d'imposta.

Tale circostanza, nel caso di specie, si è verificata per le dichiarazioni doganali che recano una data ricompresa nei tre anni antecedenti al deposito della notizia di reato presso la cancelleria della Procura della Repubblica, effettuato in data 23 febbraio 2010, mentre risultano prescritte le azioni riguardanti gli avvisi che riguardano le dichiarazioni di importazione che recano la data del 7 febbraio 2007.

2. - Con il secondo motivo di ricorso si eccepisce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, e del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Parte ricorrente evidenzia l'errato riferimento normativo operato dal giudice alla previsione di cui all'art. 16 Reg. (CE) n. 450/2008, in quanto l'art. 188, par. 2, del testo condizionava l'applicabilità del codice all'emanazione delle disposizioni di applicazione, mai intervenute. Il Reg. (CE) 450/08 è stato definitivamente abrogato dall'art. 286, par. 1, del Reg. (UE) n. 952/2013, che ha introdotto il nuovo C.D.C., il quale è a sua volta applicabile soltanto a partire dal 1 giugno 2016 (art. 288, par. 2). Fino a quella data, resta in vigore il Reg. (CEE) 2913/92, che è l'unica normativa dell'Unione che può essere presa in considerazione ai fini della decisione.

L'Amministrazione ritiene inoltre errata l'applicazione al caso di specie della disposizione di cui allo Statuto del contribuente, art. 12, comma 7 (attinente ai diritti e alle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ossia a tutti gli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali" effettuate "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali", giustificati da "esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo") non sussistendo peraltro alcuna violazione del diritto al contraddittorio preventivo.

Nel caso di specie, l'Ufficio delle dogane di La Spezia non ha esplicato alcuna attività presso la sede dell'azienda poichè gli atti in questa sede impugnati sono scaturiti, in applicazione dell'art. 78 Reg. (CEE) n. 2913/1992 e del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, da un controllo di tipo

documentale, effettuato a posteriori e senza la redazione di processi verbali di operazioni di verifica e/o controllo in azienda.

Si sottolinea, inoltre, che la norma dello Statuto del contribuente - che il giudice di secondo grado ritiene violata - è invocata a torto, in quanto la disciplina procedimentale in essa contenuta, non trova applicazione nel caso di specie, come chiarito dalla Suprema Corte.

Nell'ambito dello jus speciale del procedimento di revisione, l'Amministrazione avrebbe dato comunque la possibilità alla contribuente di esternare le proprie tesi difensive ai sensi dell'art. 181 bis Reg. (CEE) n. 2454/93. La condotta silente della società non poteva nè arrestare l'attività dell'Ufficio nè orientare l'Amministrazione a mutare le decisioni assunte. Ben potendo la contribuente argomentare su aspetti cruciali per la revisione dell'accertamento, la stessa non ha presentato alcuna documentazione a comprova del valore dichiarato, nè ha fornito a tal fine alcuna giustificazione.

Peraltro, parte ricorrente sostiene che laddove si fosse instaurato un eventuale contraddittorio, quest'ultimo sarebbe stato comunque inidoneo a mutare l'adozione del provvedimento finale.

Con il terzo motivo si contesta la violazione e falsa applicazione degli artt. 29, 30 e 31 C.D.C., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Parte ricorrente evidenzia che la determinazione del valore delle merci in dogana è regolata dagli artt. da 28 a 36 C.D.C. - Reg. (CEE) n. 2913/1992 - e dalle disposizioni di cui agli artt. 141 sino a 181 bis del Reg. di attuazione - Reg. (CEE) n. 2454/1993 -, ispirati al criterio del "valore di transazione", già introdotto dal Reg. (CEE) 1224/80, in sostituzione del precedente criterio ispirato al "valore effettivo", finalizzato alla più ampia libertà contrattuale e alla facilitazione degli scambi.

Il disposto dell'art. 29 C.D.C. stabilisce che il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità e deve esser coordinato con quanto previsto dal successivo art. 30 C.D.C ("quando il valore in dogana non può essere determinato ai sensi dell'art. 29 si ha riguardo, nell'ordine, alle lett. a), b), c) e d) del par. 2 fino alla prima di queste lettere che consenta di determinarlo, salvo il caso in cui l'ordine delle lett. c) e d) debba essere invertito su richiesta del dichiarante; soltanto quando tale valore in dogana non possa essere determinato a norma di una data lettera è consentito applicare la lettera immediatamente successiva nell'ordine stabilito dal presente paragrafo").

L'art. 31 si pone quale norma di chiusura e detta un criterio residuale per determinare il valore delle merci in dogana sulla base dei dati disponibili nell'Unione Europea, prevedendo altresì degli espliciti divieti.

Secondo parte ricorrente, nella fattispecie, la normativa di riferimento è stata rispettata dall'Agenzia delle dogane nel proprio operato, dal momento che, a fronte della documentazione inviata dall'Autorità egiziana, è risultata evidente la non "veridicità" del valore dichiarato in dogana, essendo il valore di transazione reale quello risultante dalle fatture reperite dalle

autorità egiziane in sede di controllo dei certificati di origine preferenziale e non quello dichiarato alla dogana italiana. L'importatore avrebbe quindi illecitamente evaso diritti di confine, dichiarando falsamente un valore inferiore a quello reale.

2.1. - Il secondo e il terzo motivo, da trattarsi congiuntamente in quanto strettamente correlati, sono fondati.

2.2. - Vanno preliminarmente respinte le eccezioni di inammissibilità formulate dalla società contribuente, mirando le doglianze a verificare il rispetto delle norme che disciplinano l'accertamento doganale e non a una rivalutazione delle circostanze di fatto.

2.3. - Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in tema di avvisi di rettifica in materia doganale, è inapplicabile la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, operando in tale ambito lo jus speciale di cui al D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, nel testo utilizzabile ratione temporis, preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento comunque anticipato rispetto all'impugnazione in giudizio del suddetto avviso, come confermato dalla normativa sopravvenuta (D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito in L. 24 marzo 2012, n. 27), la quale, nel disporre che gli accertamenti in materia doganale sono disciplinati in via esclusiva dal del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, ha introdotto un meccanismo di contraddittorio assimilabile a quello previsto dallo Statuto del contribuente (Cass. 1 ottobre 2018, n. 23669; Cass. 2 luglio 2014, n. 15032; Cass. 5 aprile 2013, n. 8399).

E' pertanto errato il richiamo alle disposizioni riguardanti lo Statuto.

Inoltre irrilevante, perchè inapplicabile ratione temporis, è il riferimento al Reg. n. 450/08, il cui art. 188, par. 2, condizionava l'applicabilità del codice all'emanazione delle disposizioni di applicazione, mai intervenute, e definitivamente sostituito dal Reg. (UE) n. 952 del 2013 (C.D.C.).

La Corte di giustizia (sentenza 20 dicembre 2017, Preqù Italia, C-276/16) ha ritenuto compatibile con il diritto dell'Unione la normativa italiana, nella versione antecedente alla novella del 2012, applicabile anche nel caso in questione, che senza definire direttamente la fase procedimentale lasciava all'iniziativa del contribuente la contestazione della rettifica idonea a instaurare l'interlocuzione con l'Amministrazione (v. Cass. n. 23669 del 2018).

La Corte di giustizia ha stabilito che "il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi deve essere interpretato nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento, adottato dall'autorità doganale in mancanza di una previa audizione dell'interessato, non sono violati se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma rinviando all'art. 244 del Reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal Reg. (CE) n. 2700/2000 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, senza che la proposizione di un ricorso amministrativo sospenda automaticamente l'esecuzione dell'atto impugnato, dal momento che l'applicazione di detto Reg., art. 244, comma 2, da parte dell'autorità doganale non limita la concessione della

sospensione dell'esecuzione qualora vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata con la normativa doganale o vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato".

Secondo la Corte di giustizia, pertanto, il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa non si configura come una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni, purchè esse rispondano a obiettivi di interesse generale e siano rispetto a questi proporzionate. E la Corte di giustizia ha ravvisato l'interesse generale prevalente in quello dell'Unione a recuperare tempestivamente le proprie entrate, che richiede rapidità ed efficacia dell'attività di controllo (Cass. n. 23669 del 2018).

L'art. 245 C.D.C. (Reg. (CEE) 2913/92, applicabile ratione temporis) rinvia per questi aspetti al diritto nazionale, là dove stabilisce "le norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri", nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività (Cass. 23 maggio 2018, n. 12832) mentre la versione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, anteriore alla novella non imponeva all'Amministrazione che procede ai controlli doganali l'obbligo di ascoltare i destinatari degli avvisi di rettifica dell'accertamento prima di procedere alla revisione degli accertamenti e alla loro eventuale rettifica.

In virtù del principio di strumentalità delle forme, la violazione del diritto di essere ascoltati determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, quindi un pregiudizio concreto al proprio diritto di difesa (Cass. n. 23669 del 2018; Cass. n. 12832 del 2018).

La relativa prova (cd. di resistenza) grava sul contribuente.

Al riguardo, va dato rilievo alla questione - non trattata dalla pronuncia oggetto del presente giudizio - relativa all'instaurazione del procedimento Reg. (CEE) n. 2454/1993, ex art. 181 bis, stante la necessità della sua attivazione prima di decidere di non determinare il valore della dogana delle merci importate in base alla regola fissata dal del medesimo Reg., art. 29 (Cass. 4 aprile 2013, n. 8323) e, in sua mancanza, la relativa prova di resistenza a carico della contribuente.

Il giudice del rinvio dovrà accertare la questione dell'instaurazione del procedimento ex art. 181 bis Reg. di attuazione che è indispensabile per la rettifica del valore.

2.4. - Sulla determinazione dell'obbligazione doganale, inoltre, come chiarito da questa Corte, l'unico valore rilevante è quello in dogana che coincide di norma col valore di transazione, ossia col prezzo effettivamente pagato o da pagare (Cass. 27 settembre 2018, n. 23246), stante la necessità di determinare nel diritto dell'Unione un sistema equo, uniforme e neutro, che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi e garantisca la certezza della prassi commerciale (Corte giust. 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., C-116/12, punto 44; Corte giust. 15 luglio 2010, Gaston Schul, C-354/09, punto 27; 28 febbraio 2008, Carboni e derivati s.r.l., 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, regolata 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 C.D.C." (Cass. n. 23246 del 2018; Cass. 4 aprile 2013, n. 8323; Cass. 13 settembre 2013, n. 20931). 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, nel seguire la rigida scansione delle regole fissate dal codice doganale comunitario, 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 C.D.C., applicando, in sequenza, i metodi previsti da quest'ultimo art., lett. da a) a d), par. 2 (Corte giust. 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., C-116/12, punto 41).

E soltanto quando non sia possibile determinare il valore in dogana delle merci importate neppure sulla base dell'art. 30 C.D.C., si opererà la valutazione in dogana conformemente alle disposizioni dell'art. 31 C.D.C. (Corte giust. 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., C-116/12, punto 42; 20 dicembre 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH c. Hauptzollamt Meinchen, C-529/16).

In definitiva, i criteri di determinazione del valore in dogana devono essere applicati in base sì agli artt. 29, 30 e 31 C.D.C., ma rispettando il nesso di sussidiarietà tra essi esistente: soltanto quando il valore in dogana non possa essere determinato applicando la disposizione precedente si deve far riferimento a quella immediatamente successiva secondo l'ordine stabilito dal codice (Corte giust. 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., C-116/12).

Il valore di transazione resta comunque 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; i dubbi persistano, anche dopo una richiesta di ulteriori informazioni o complementi di documentazione e dopo aver fornito all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi sui quali sono fondati tali dubbi; l'Amministrazione ricorra in primo luogo ai metodi di valutazione immediatamente sussidiari, ossia a quelli stabiliti, in successione, dall'art. 30 C.D.C. (Cass. n. 23246 del 2018).

Dunque, qualora le autorità doganali abbiano fondati dubbi sul valore dichiarato, per potersi discostare da questo, devono innanzitutto chiedere informazioni supplementari e sollecitare il contraddittorio con l'interessato e, in mancanza dei necessari chiarimenti, devono ricorrere ai metodi di valutazione immediatamente sussidiari ossia a quelli stabiliti, in successione, dall'art. 30 medesimo C.D.C. (Cass. n. 23246 del 2018).

Nel caso di specie, l'Agenzia sostiene di aver sollecitato il contraddittorio ex art. 181-bis. Il giudice del rinvio dovrà pertanto accertare tale circostanza.

3. - L'accoglimento del secondo e del terzo motivo comporta l'assorbimento del quarto motivo e del quinto motivo di ricorso con cui si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. mancata corrispondenza tra chiesto e pronunciato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione alla buona fede della società (quarto motivo) e la violazione dell'art. 220 C.D.C., in base al quale non si procede alla contabilizzazione a posteriori dei dazi quando l'importo legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore, avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le condizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana (quinto motivo).

4. - La pronuncia impugnata va quindi cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 26 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 19 aprile 2019

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza