# Sentenza del 10/05/2019 n. 12452 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

La E. s.r.l. propose ricorso, innanzi alla C.T.P. di La Spezia, avverso avviso di rettifica dell'Ufficio doganale, il quale, sulla scorta di analisi effettuate da laboratorio chimico in Roma su una partita di "cast iron flooring", dichiarata alla voce doganale (OMISSIS), corrispondente a "kmiere, barre, profilati e simili", aveva ricondotto la partita medesima alla diversa voce (OMISSIS), con conseguente imposizione del dazio generale e del dazio antidumping dovuti.

La C.T.P. accoglieva il ricorso.

Il successivo appello erariale veniva rigettato dalla C.T.R. della Liguria.

L'Agenzia delle dogane ha avanzato ricorso per cassazione, affidandolo a tre motivi.

Resiste la contribuente con controricorso, spiegando, altresì, ricorso incidentale, basato su un unico motivo e successive memorie.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Dogane denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 61 T.U.L.D., per avere i giudici d'appello incongruamente escluso il rituale rispetto, da parte dell'Ufficio, del procedimento contemplato dalla norma evocata;

2. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Dogane denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, per avere i giudici d'appello riconosciuto la buona fede del contribuente, ancorchè la fattispecie non riguardasse sanzioni amministrative tributarie, bensì il recupero di dazi doganali;

3. Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Dogane denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione su un fatto controverso per il giudizio, per avere i giudici d'appello reputato corretta la classificazione attribuita alla merce importata dalla contribuente, in quanto asseritamente più specifica, trascurando, tuttavia, di fornire qualsivoglia giustificazione argomentativa a supporto di quanto ritenuto;

4. Con l'unico motivo di ricorso incidentale, la contribuente lamenta l'omessa motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, della pronuncia, per avere i giudici d'appello tralasciato di indicare

gli elementi dai quali avrebbero tratto il convincimento dell'indentità della merce importata e acclusa nei diversi carichi, nonostante l'insussistenza della prova della "realtà materiale" della stessa.

5. Il primo motivo è fondato e va accolto.

6. Costituiscono circostanze incontroverse: lo svolgimento presso laboratorio chimico in Roma di controllo tecnico del contenitore proveniente dalla Cina di cui alla bolletta (OMISSIS) del 23 maggio 2007; la successiva notifica all'importatore, in data 5 dicembre 2007, del c.d. "foglio di analisi" n. (OMISSIS) del 10 settembre dello stesso anno, che accertava, avuto riguardo al campione di merce esaminato, la voce doganale relativa ad "oggetti per la canalizzazione griglie di ghisa", con conseguente addebito di dazio dell'1,7% e del dazio antidumping dovuto.

7. Nella pronuncia d'appello viene dato atto che "Nel documento è scritto che: "è risultato trattarsi di griglie in ghisa da classificare nel CNC 7325 1092 00""; si soggiunge, tuttavia, che "non essendo riferiti i risultati di analisi tecniche", non è permesso "conoscere la realtà materiale della merce"; si conclude escludendo l'acquiescenza della società alla voce doganale "indicata nel c.d. foglio di analisi";

8. La E., dal canto suo, benchè non contraddica la circostanza documentale della ricezione del risultato di laboratorio, asserisce, ancora nel controricorso, di non aver ritenuto di qualificarlo tale, poichè ciò che era riportato nella lettera "non riferiva alcun dato tecnico che potesse mettere in grado la ricorrente di contestare quanto rilevato" (così letteralmente nel controricorso).

9. In realtà, il "foglio di analisi" trasmesso lasciava ricavare gli esiti delle analisi tecniche espletate, dal momento che inequivocabilmente recava l'individuazione della voce doganale (OMISSIS) cui, in ragione della composizione accertata, la merce andava ricondotta; veniva, inoltre, chiarito sia il materiale, ossia la ghisa, di cui la merce si sostanziava, sia la destinazione funzionale ad opere di "canalizzazione".

10. E' noto che, qualora la Dogana non sia in grado di determinare in via immediata la composizione delle merci che le vengono presentate, può procedere all'invio dei campioni presso laboratori chimici di Stato. L'esito della analisi svolte è notificato all'operatore, senza che sia previsto, avuto riguardo al tenore asciutto dell'art. 61 T.U.L.D., - che all'ultimo comma fa sintetico e compendioso riferimento al "risultato" ("Il risultato di analisi o di esame tecnico deve essere notificato all'operatore") - che il "foglio" trasmesso debba recare una rappresentazione dettagliata e minuziosa. D'altronde, la comunicazione del risultato è sic et simpliciter funzionale a consentire l'eventuale ripresa del contraddittorio su impulso del contribuente, cui si apre l'opportunità di un eventuale, garantistico svolgimento di un supplemento d'indagine tecnica, con il suo diretto coinvolgimento.

11. Se questo è il quadro, qualora, come nel caso di specie, entro trenta giorni dalla notifica di un "foglio di analisi", sufficiente a rendere edotto il contribuente sulla diversa voce doganale riconosciuta, sulla composizione fisica correlata (ghisa) e sulla funzione della merce (canalizzazione), il contribuente non si avvalga dello strumento di cui all'art. 61 del T.U.L.D. e

abdichi implicitamente alla facoltà di richiedere la ripresa del contraddittorio - al fine di procedere alla ripetizione delle analisi, se del caso presenziando al relativo svolgimento personalmente o tramite un tecnico di propria fiducia - l'accertamento diventa definitivo, cristallizzandosi nell'annotazione della rettifica.

12. Osserva la Corte che, diversamente da quanto opinato dalla C.T.R. ligure, l'atto impositivo è stato assunto dall'Ufficio in ossequio alla disciplina di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 61, 65 e 66 (c.d. T.U.L.D.), atteso che l'iter procedimentale delineato da tali disposizioni è stato pienamente rispettato. Ed invero, quest'ultimo prevede che all'accertamento di caratteri, natura o composizione delle merci presentate alla dogana, si possa procedere - il che l'Ufficio ha ritenuto di fare nel caso che occupa - mediante analisi di laboratorio, il cui risultato può essere accettato, ovvero contraddetto dall'operatore. Quest'ultimo, benchè ne avesse facoltà non ha ritenuto di richiedere, ex art. 61 T.U.L.D., la ripresa del contraddittorio, nè attraverso la ripetizione delle analisi, nè per il tramite dell'intervento di suoi periti di parte. Altrimenti detto, la procedura è stata esaurientemente rispettata nella specie, dal momento che si è proceduto mediante analisi di laboratorio all'accertamento di caratteri, natura e composizione delle merci presentate alla dogana (art. 61, comma 1). La contribuente, dal canto suo, sebbene ne avesse facoltà non ha contestato i risultati inoltratile, men che meno ha avanzato istanza di c.d. "controvisita". Pertanto, non trovando applicazione la subprocedura delineata dall'art. 65 T.U.L.D., commi 1 e 2, l'Ufficio ha svolto il recupero a tassazione dei dazi, immediatamente sulla base del provvedimento cristallizzatosi per il vano decorso dei 30 giorni successivi alla notifica del provvedimento di rettifica, siccome previsti dall'art. 61 T.U.L.D.. Il risultato delle analisi doveva intendersi, infatti, accertato, non essendosi aperta la fase della contestazione.

13. Fondato è anche il secondo motivo di ricorso.

14. La C.T.R., nel disattendere l'appello erariale, ha operato un eccentrico riferimento alla buona fede del contribuente, segnatamente evidenziando nel terzultimo capoverso della decisione che "Anche le modifiche alle voci indicate in diverse partite conferma che si è in presenza di quelle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni che portano a ritenere vi sia stata la buona fede dell'importatore e quindi l'applicabilità del D.Lgs. n. 477 del 1997, art. 6, comma 2".

15. In buona sostanza, la buona fede riconosciuta all'importatore per un'imprecisata "incertezza" delle disposizioni di riferimento assurge, nell'economia della decisione, a profilo tanto assorbente da finire per escludere la debenza stessa dei dazi, al cui recupero l'avviso di rettifica si palesava, in via esclusiva, obiettivamente mirato. In realtà, l'art. 6 evocato fonda, con ogni evidenza, non il potere della commissione tributaria di "esentare" per "buona fede" dal pagamento dei debiti fiscali, ma quello, ben più circoscritto, di dichiarare non applicabili le sanzioni non penali, previste dalle leggi tributarie, quando la violazione sia giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce, tanto da postulare la pendenza di una controversia incentrata su un provvedimento amministrativo che dette sanzioni abbia applicato (Cass. n. 7308 del 2006). Nel caso di specie, la C.T.R. ha di fatto, per converso, rinvenuto nella opinata buona fede la

scaturigine, in capo a sè stessa, di una potestà impropriamente esonerativa dal pagamento delle imposte dovute.

16. Fondato è anche il terzo motivo.

17. Con esso viene denunciato il deficit argomentativo della decisione.

18. La stessa, invero, rivela un sostrato motivazionale apodittico e sommario, nella misura in cui si limita, per un verso, a riferire della difficoltà di approdare ad una classificazione certa delle merce ed a riconoscere tout court una "patente" di maggiore "specificità" alla indicazione della voce effettuata dalla contribuente, in rapporto a quella svolta in rettifica dall'Ufficio: "arduo pervenire ad una classificazione certa della merce; a parere del Collegio il criterio della "specificità" richiesta dall'Agenzia si può ritenere rispettato dalla società, che ha indicato la voce corrispondente a "Costruzioni e parti di costruzioni di ghisa, ferro e acciaio".. che appare Oli specifica della voce ritenuta corretta dalla dogana, che corrisponde ad "Oggetti per la canalizzazione".

19. Siffatta motivazione non consente in realtà di cogliere l'iter logico-argomentativo e giuridico posto a fondamento della decisione, limitandosi il collegio ad affermare una mera convinzione, senza il supporto delle ragioni che la sostengono, nè in riferimento a dati circostanziali, nè a profili documentali. In altri termini, mancano le ragioni dell'apprezzamento operato dal giudice e dei criteri all'uopo adoperati. La ascrivibilità di una diversa voce doganale alla partita di merci è espressa secondo uno schema meramente assertivo, sulla base di conclusioni disancorate dalle risultanze istruttorie, documentali, peritali, con una motivazione che finisce per essere meramente figurativa e apparente, tanto da violare il c.d. "minimo costituzionale" della motivazione medesima (v Cass. n. 16247 del 2018; Cass. n. 5159 del 2018; Cass. n. 26538 del 2017; Cass. n. 23940 del 2017);

20. Infondato si palesa il motivo unico del ricorso incidentale.

21. Con esso la contribuente fa questione in ordine all'effettività che esclude - dell'identità fra la merce compresa nei distinti carichi importati e alla estendibilità ad essi del risultato dell'analisi peritale condotta dall'Ufficio per il tramite del laboratorio.

22. In realtà, benchè se ne denunci la mancanza, la motivazione sul punto risulta essere stata, per quanto concisamente, senz'altro resa, sol che si consideri quanto esposto al quartultimo capoverso della terza pagina della sentenza, laddove, con riferimento al "motivo d'appello relativo al convincimento espresso nella gravata sentenza per cui non vi sarebbe la certezza che i diversi carichi abbiano la stessa natura", viene detto: "Come rilevato dalla dogana la prova di ciò è data dalle descrizioni contenute nelle forniture, dalla stessa provenienza e dalla stessa destinazione".

23. Il ricorso principale va, in ultima analisi, accolto; il ricorso incidentale va, di contro, rigettato; ne consegue la cassazione della sentenza, con rimessione della causa alla C.T.R. della Liguria per un nuovo esame e per la regolazione delle spese, anche con riferimento al giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, rigettato il motivo unico del ricorso incidentale, accoglie i tre motivi del ricorso principale; cassa la sentenza impugnata; rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 7 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2019

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza