Sentenza del 06/06/2019 n. 15338 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 123/3/2011 la Commissione Tribunale Provinciale di Modena rigettava il ricorso proposto da N. Spa contro l'avviso di rettifica dell'accertamento prot. n. (OMISSIS) relativo a dazi 2008, con cui la Agenzia delle Dogane di (OMISSIS), a seguito di indagini svolte dall'OLAF, aveva ritenuto che i certificati di origine FORM - A relativi alla importazione di lavorati del tonno aventi come origine preferenziale "El Salvador", fossero stati emessi dalla autorità salvadoregna in violazione della normativa vigente, non sussistendo i presupposti per la attribuzione alla merce dell'origine preferenziale, in quanto le due navi ((OMISSIS) e (OMISSIS)) con cui erano stati pescati i tonni (materia prima), poi esportati in Europa ed anche in Italia, mancavano dei requisiti di immatricolazione ed aveva in conseguenza applicato il dazio paesi terzi nella misura ordinaria del 24%, Iva ed interessi per l'importo complessivo di Euro 491.456,25.

Il giudice di primo grado respingeva tutte le censure mosse dalla società N. contro l'atto impugnato che riguardavano la carenza di motivazione, in violazione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 5 bis, la illegittimità della procedura seguita dall'Ufficio per comprovare la invalidità dei certificati FORM-A, il legittimo affidamento e la sussistenza delle condizioni di cui al Reg. n. 2913 del 1992, art. 220, (Codice Doganale Comunitario), ed infine la errata applicazione della Convenzione delle Nazioni Unite sul Diritto del Mare del 1982 alle navi (OMISSIS) e (OMISSIS).

Investita dall'appello della N. Spa che aveva riproposto tutte le doglianze contenute nel ricorso oltre alla nuova eccezione di mancata applicazione del contraddittorio preventivo alla notifica della rettifica dell'avviso di accertamento, la Commissione Tributaria Regionale della Emilia Romagna, con sentenza n. 923/10/2014, depositata il 13 maggio 2014, ha rigettato l'appello e compensato fra le parti le spese di lite.

La CTR ha rilevato in primo luogo la novità e conseguente inammissibilità, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, della eccezione di violazione del contraddittorio preventivo, aggiungendo che peraltro il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 2, non prevedeva un obbligo tassativo a carico dell'Ufficio doganale di avviare il contraddittorio ma solo la possibilità di invitare gli operatori, i quali avevano analoga facoltà di attivare il contraddittorio ai sensi del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 65, e che anche la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione citata dall'appellante non riguardava il contraddittorio preventivo bensì solo il rispetto del termine di 60 giorni dopo la notifica del pvc, che nella specie pareva peraltro rispettato. Ha poi escluso la carenza di motivazione dell'atto impugnato poichè la rappresentazione dei fatti in esso

contenuta consentiva una adeguata conoscenza della fattispecie idonea a garantire il diritto di difesa, essendo in particolare sufficiente, quanto alle indagini dell'OLAF, che erano coperte dal segreto, la loro riproduzione negli atti tributari nei soli tratti essenziali, come avvenuto nel caso in esame in cui era esposta comunque chiaramente ed illustrata adeguatamente la pretesa fiscale che derivava dalla doppia iscrizione nei registri navali dei due pescherecci utilizzati dalla società salvadoregna per pescare il tonno, poi lavorato e quindi esportato in Italia con applicazione del beneficio doganale. La CTR ha quindi ritenuto che, al contrario di quanto dedotto dall'appellante, i certificati FORM-A, dai quali conseguiva la legittimità o meno della intera procedura di esportazione da El Salvador e di importazione del tonno lavorato in Italia, fossero invalidi in conseguenza della non disconosciuta doppia registrazione delle due navi - iscritte contemporaneamente in due registri navali, delle Seychelles e di El Salvador, senza che fosse avvenuta la cancellazione della prima iscrizione - che consentiva di escludere che la pesca della materia prima fosse avvenuta con navi dello stato esportatore, come prescritto dal Reg. CEE n. 2454 del 1993, e Reg. n. 908 del 2005, ed in particolare dal Reg. n. 2454 del 1993, art. 68, par. 1, lett. f; doppia iscrizione che comportava a norma della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, art. 92, che la nave dovesse essere considerata priva di nazionalità in base al diritto consuetudinario ed alle Convenzioni, non rilevando che El Salvador non avesse sottoscritto la Convenzione delle Nazioni Unite, tanto più che la norma agevolativa non poteva essere interpretata in via analogica o estensiva. Infine, la CTR ha ritenuto corretta la revisione doganale a posteriori ai sensi dell'art. 220 CDC, comma 2 bis, poichè dai documenti presentati in occasione dello sdoganamento delle merci non emergevano dubbi sulla regolarità delle procedure seguite, mentre la questione della doppia iscrizione dei pescherecci era emersa solo a seguito di indagini e verifiche dell'OLAF, quale organismo comunitario antifrode, che aveva consentito di verificare le irregolarità che avevano portato alla rettifica dell'accertamento, senza che si potesse individuare un qualche errore da parte degli uffici doganali.

Contro la sentenza di appello, non notificata, ha proposto ricorso la Spa N., con atto notificato il 29 dicembre 2014, affidato a nove motivi.

La Agenzia delle Dogane si è costituita ritualmente con controricorso e successiva memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, "per avere la ritenuto inammissibile la eccezione relativa alla violazione del principio del contraddittorio in quanto pretesamente sollevata per la prima volta nel secondo grado del giudizio" in base ad una lettura erronea dei fatti di causa, poichè già con il primo motivo del ricorso iniziale del giudizio era stata dedotta la violazione dell'obbligo di motivazione, fra l'altro, per violazione anche della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e con il secondo motivo, al punto b1, la società aveva eccepito la violazione del diritto di difesa derivante dal fatto che non aveva "avuto modo di intervenire nè di presenziare a nessuna delle attuazioni investigative realizzate dall'OLAF" avendone avuto conoscenza per la prima volta solo all'atto del recepimento del pvc della Agenzia delle Dogane di Modena in data 6 maggio 2011. E poichè il diritto al contraddittorio preventivo era un corollario del diritto di difesa

doveva ritenersi che anche tale violazione fosse stata dedotta fin dal ricorso originario e poi illustrata nelle memorie difensive con cui era stata lamentata la violazione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11.

1.1. Con il secondo motivo la ricorrente si duole della violazione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 2, e del principio generale del contraddittorio endoprocedimentale in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per avere la sentenza impugnata erroneamente statuito che la mancata attivazione del contraddittorio non avrebbe comportato alcuna nullità, pur essendo tale obbligo previsto dal D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 2, così come ritenuto dalla giurisprudenza nazionale ed Europea ed in particolare dalla sentenza Sopropè della Corte di Giustizia.

1.2. I due motivi, stante la stretta connessione, possono essere esaminati congiuntamente.

1.3. Il primo motivo è in primo luogo inammissibile.

1.4. L'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nel consentire la denuncia di vizi di attività del giudice che comportino la nullità della sentenza o del procedimento, non tutela infatti l'interesse all'astratta regolarità dell'attività giudiziaria, ma garantisce soltanto l'eliminazione del pregiudizio concretamente subito dal diritto di difesa della parte in dipendenza del denunciato "error in procedendo". Ne consegue che, ove il ricorrente non indichi lo specifico e concreto pregiudizio subito, l'addotto "error in procedendo" non acquista rilievo idoneo a determinare l'annullamento della sentenza impugnata il che rende l'impugnazione inammissibile (v. per tutte Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 15676 del 09/07/2014 Rv. 632279 - 01; Sez. 3, Sentenza n. 18635 del 12/09/2011 Rv. 619534 - 01; Sez. 1, Sentenza n. 6686 del 19/03/2010 Rv. 612404 - 01; Sez. 1, Sentenza n. 4435 del 21/02/2008 Rv. 602016 - 01). E, nel caso concreto, la ricorrente non ha neppur adombrato quale sarebbe stato l'interesse violato posto che la Commissione Tributaria Regionale, dopo avere correttamente rilevato che la eccezione era stata tardivamente proposta - poichè di essa non vi era traccia nel ricorso iniziale in cui il vizio dedotto era la mancanza di motivazione dell'atto impugnato e, come trascritto nel motivo 1 di ricorso per cassazione, la mancata possibilità di partecipare alle attività "attuazioni investigative realizzate dall'OLAF", che è cosa diversa dal contraddittorio preventivo endoprocedimentale che attiene al procedimento preordinato all'accertamento posto in essere dalla Amministrazione Finanziaria italiana - ha comunque deciso nel merito della stessa.

1.5. Dalla inammissibilità del primo motivo deriva anche quella del secondo motivo che è comunque infondato poichè la sentenza impugnata - dopo un inciso non appropriato sul funzionamento facoltativo del contraddittorio del D.Lgs. n. 374 del 1990, ex art. 11, comma 5 bis, affidato anche alla iniziativa della parte - ha peraltro rilevato che non vi era stata alcuna violazione in concreto del contraddittorio preventivo ed in ogni caso una interlocuzione vi era stata a seguito della comunicazione del PVC concluso il 5 maggio 2010, con invito alla parte a presentare difese e documenti, mentre l'accertamento era stato notificato nel luglio del 2010.

1.6. La giurisprudenza ampiamente consolidata di questa Corte, con riguardo agli avvisi di rettifica in materia doganale precedenti all'entrata in vigore del D.L. n. 1 del 2012, conv., con modif., in L. n. 27 del 2012, come nel caso in esame, ha ritenuto che non si applica la L. n. 212 del

2000, art. 12, comma 7, perchè, in tale ambito, opera lo "ius speciale" di cui al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, nel testo vigente "ratione temporis", preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento anticipato rispetto alla formazione dell'atto definitivo, che può essere impugnato in sede giurisdizionale, non sussistendo violazione nè dei principi unionali nè degli artt. 3 e 24 Cost., perchè il procedimento previsto dal D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, tutela il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo e, dunque, il suo diritto di difesa endoprocedimentale (v. Cass. Sez. 5 - Ordinanza n. 2175 del 25/01/2019 Rv. 652368 -01). Peraltro, la violazione del detto principio è suscettibile di determinare l'invalidità del provvedimento solo se il contribuente dimostri che il rispetto dello stesso avrebbe condotto ad un risultato diverso, quindi un pregiudizio concreto al proprio diritto di difesa e cioè in presenza della cd. prova di resistenza, neppure dedotta nel caso in esame dalla società ricorrente (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 12832 del 23/05/2018 Rv. 648523 - 01); per cui, in materia di dazi doganali, è legittimo l'atto di rettifica dell'accertamento emesso dall'amministrazione anche senza il rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, sia perchè detta disposizione normativa, cui rinvia l'art. 245 del codice doganale, si applica esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività del contribuente; sia perchè, in generale, la violazione del diritto al contraddittorio nel corso del procedimento amministrativo può portare, in base alla giurisprudenza della CGUE, all'annullamento del provvedimento conclusivo solo se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Nella specie, la S.C. ha dato atto che l'amministrazione era del tutto vincolata all'emissione dell'atto di rettifica, essendo scaturito il procedimento di revisione da un'informativa dell'organismo comunitario preposto alla repressione delle frodi finalizzate all'evasione dei tributi comunitari: Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 218 del 08/01/2019 Rv. 652535 - 01).

1.7. A tali principi si è uniformata la sentenza impugnata la quale ha rilevato che in ogni caso vi era stato una interlocuzione preventiva, così come riconosciuto dalla ricorrente a pagine 19 e 20 del ricorso. con riguardo al riconoscimento del ricevimento del pvc in data 6 maggio 2010 e quindi ben prima della emissione dell'avviso di rettifica avvenuta a luglio del 2010, per cui il vizio dedotto, oltre che inammissibile è anche insussistente, essendo stata data alla parte la possibilità di interloquire e di difendersi, facendo valere le proprie osservazioni nel corso del procedimento amministrativo con riguardo anzi ad un termine ben più ampio di quello di 15 giorni previsto dal D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 2.

2. Con il terzo motivo la società ricorrente deduce violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 5 bis, della L. n. 212 del 2000, art. 7, del Reg. CE n. 1073 del 1999, artt. 3, 4 e 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per avere la sentenza impugnata ritenuto sussistente la motivazione dell'avviso di rettifica inizialmente impugnato, pur in assenza della allegazione del verbale (OMISSIS) dell'OLAF e dei documenti allegati allo stesso, in base alla pretesa segretezza di tali atti, benchè non esistesse alcun segreto d'ufficio che ne impedisse la produzione tanto è vero che il verbale era stato poi prodotto nel giudizio. Ad avviso della ricorrente la allegazione di tali documenti all'atto impugnato era indispensabile per la sua motivazione anche perchè si trattava di verbali redatti a carico di un soggetto terzo, la cui mancanza aveva impedito alla ricorrente di conoscere adeguatamente la presunta irregolarità del comportamento che le veniva addebitato.

2.1. Anche tale censura è infondata poichè la stessa ricorrente dà atto che le era stata già notificato il PVC al quale erano stati allegati diversi documenti relativi alle verifiche condotte, mentre lamenta solo la mancata notificazione preventiva, unitamente all'atto di rettifica, del (OMISSIS) dell'OLAF (peraltro menzionato nell'atto impugnato che è stato in parte trascritto nel ricorso per cassazione), che sarebbe stato atto necessario per comprendere le ragioni della pretesa avanzata. Premesso che la produzione di tale verbale era perfettamente legittima poichè, nell'ambito del processo tributario, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti posti dall'art. 345 c.p.c., addirittura in appello, pur se già disponibili in precedenza, alla luce del principio per cui anche nel processo tributario la prova si forma nel giudizio, non era comunque necessaria la allegazione all'accertamento del (OMISSIS) dell'OLAF ai fini della correttezza della sua motivazione.

2.2. E' infatti ampiamente consolidato nella giurisprudenza di questa Corte il principio per cui l'avviso di accertamento in materia doganale, che si fondi su verbali ispettivi OLAF, i quali, pur riservati, possono essere utilizzati dall'Amministrazione nei procedimenti per inosservanza della regolamentazione doganale, è legittimamente motivato ove risponda alle prescrizioni del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 5-bis, ossia riporti nei tratti essenziali, ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, il contenuto di quegli atti presupposti richiamati "per relationem", anche se non allegati, non rientrando la produzione del rapporto finale OLAF tra i requisiti di validità della motivazione. E tale principio vale a maggior ragione per i documenti, cui faccia rinvio il rapporto OLAF (Sez. 5, Sentenza n. 10118 del 21/04/2017 Rv. 644042 - 01). Ed è stato anche precisato che, in tema di avvisi di rettifica in materia doganale, è inapplicabile la L. 20 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 alla impugnazione in giudizio del suddetto avviso, con la conseguenza che la mancata comunicazione al contribuente del rapporto OLAF anteriormente all'emissione di tale avviso non determina un concreto pregiudizio all'esercizio dei mezzi di tutela allo stesso accordati dall'ordinamento giuridico (Sez. 5, Sentenza n. 8399 del 05/04/2013 Rv. 626110 - 01).

2.3. Il lamentato richiamo, da parte della sentenza impugnata, ad una pretesa segretezza della attività dell'OLAF non inficia, dal suo canto, la correttezza della motivazione della sentenza poichè la stessa si regge su altre ragioni giustificatrici che restano pienamente valide. E comunque la sentenza, pur utilizzando il termine "segreto d'ufficio", in luogo di quello corretto di "attività riservata", ha poi fatto corretta applicazione del principio giuridico per cui l'avviso di accertamento in materia doganale, che si fondi su verbali ispettivi OLAF, è legittimamente motivato ove riporti nei tratti essenziali, ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, il contenuto di quegli atti presupposti richiamati "per relationem", anche se non allegati.

2.4. La sentenza impugnata si è attenuta a tali principi poichè ha escluso la carenza di motivazione dell'atto impugnato in quanto la rappresentazione dei fatti in esso contenuta consentiva una adeguata conoscenza della fattispecie idonea a garantire il diritto di difesa, essendo in particolare sufficiente, quanto alle indagini dell'OLAF la loro riproduzione negli atti tributari nei soli tratti essenziali, come avvenuto nel caso in esame in cui era esposta comunque

chiaramente ed illustrata adeguatamente la pretesa fiscale che derivava dalla doppia iscrizione nei registri navali dei due pescherecci utilizzati dalla società salvadoregna per pescare il tonno, poi lavorato e quindi esportato in Italia con applicazione del beneficio doganale.

2.4. La sentenza impugnata non è quindi incorsa in alcuna violazione di legge nel ritenere correttamente motivato l'atto impugnato.

3. E' infondato anche il quarto motivo con cui si deduce la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, n. 4, e art. 132 c.p.c., per motivazione apparente quanto alla ritenuta sufficiente motivazione dell'atto impugnato, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62.

3.1. il ricorso trascrive in proposito sia la prima parte dell'atto impugnato (che contiene il riferimento al "(OMISSIS)" dell'OLAF, le cui conclusioni "sono condivise dall'Ufficio accertatore" e valuta la piena valenza probatoria della relazione elaborata dall'OLAF nei procedimenti amministrativi dello Stato membro, così come disposto dal Reg. CE 1073 del 1993, nonchè il verbale di revisione redatto dai funzionari delegati in data 6.5.2010 n. 9593 - allegato ad ogni buon fine anche all'avviso di recupero - dal quale era emerso che le operazioni doganali sopraelencate non erano state contabilizzate come dazi paesi terzi....), sia il contenuto del PVC (che riportava diffusamente il "percorso" del tonno, così come ricostruito dal controllo dell'OLAF, dalla cattura allo stabilimento "(OMISSIS)", fino alla esportazione verso l'Italia con la richiesta di applicazione del trattamento tariffario SPG, nonchè la "storia" dei due pescherecci che erano stati immatricolati dal 2005 fino al 2009 a Pori Victoria Seicelle ed avevano navigato sotto la bandiera delle Seicelle avendo come proprietario la società Calvopesca Indico, situata nelle Seicelle, ma che, come emerso dalla recente missione OLAF in El Salvador, risultavano immatricolati anche in El Salvador in virtù della "patente permanente de navigation" rilasciata dall'autorità navale salvadoregna il 1 novembre 2005, dalla quale risultava che il proprietario delle navi era la società Calvopesca El Salvador SA ed in conseguenza la registrazione contemporanea dei due pescherecci in due stati diversi), ma assume che da tali elementi non emergerebbe il contenuto essenziale dei documenti trasmessi dall'OLAF poichè mancava la indicazione dei tratti essenziali in materia di origine della merce e la sentenza di appello si sarebbe limitata a statuire che "la pretesa fiscale rimanda ad un fatto adeguatamente illustrato nell'atto tributario (la doppia iscrizione nei registri navali dei due pescherecci) e l'eventuale carenza di documentazione di documenti non può intaccare la oggettiva consistenza del fatto, che risulta adeguatamente illustrato nell'atto di rettifica e di accertamento e che ha consentito alla società contribuente di porre in essere una adeguata difesa" senza però argomentare su altri profili relativi alle indagini svolte dall'OLAF al fine di garantire la tracciabilità del prodotto; per cui la motivazione della sentenza impugnata, in ordine alla doglianza relativa alla mancanza di motivazione dell'atto impugnato, sarebbe meramente apparente, consistendo in mera petizione di principio.

3.2. Il motivo, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, rivela in primo luogo, anche in tal caso, evidenti profili di inammissibilità poichè la supposta motivazione incompleta non integra il vizio dedotto con il quarto motivo di ricorso per cassazione, in quanto la incompletezza, la erroneità o contraddittorietà della motivazione può essere dedotta non già ai sensi dell'art. 360, comma 1,

n. 4, come avvenuto nel caso in esame, bensì ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in base alla riformulazione disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, che deve essere interpretato, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, solo l'anomalia motivazionale, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice - preteso - difetto di "sufficienza" della motivazione (v. Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014 Rv. 629830 - 01); come nella specie in cui esiste una motivazione, peraltro ben più che sufficiente, e non solo sotto l'aspetto grafico. La motivazione poi esiste, al contrario di quanto assume la ricorrente, anche con riguardo all'aspetto della tracciabilità del prodotto (che pure appariva un dato pacifico) poichè a pagina 7 della sentenza impugnata i giudici d'appello scrivono che "Nel caso è stato accertato, e non contestato, che i due pescherecci (Il (OMISSIS) ed il (OMISSIS)) utilizzati da una società salvadoregna per la pesca del tonno esportato in Italia sono risultati nel periodo considerato iscritti contemporaneamente in due registri navali; più specificamente, prima nel registro delle Seicelle e successivamente in quello di San Salvador senza che fosse intervenuta la cancellazione della prima registrazione".

4. Con il quinto motivo viene dedotta la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, n. 4, e art. 132 c.p.c., per motivazione apparente quanto alla ritenuta inapplicabilità dell'art. 220 CDC, comma 2, lett. b, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, poichè pareva che i giudici di secondo grado avessero ritenuto sufficiente ad escludere la buona fede invocata dalla società ricorrente la circostanza "che la società esportatrice del tonno è una holding che controlla la società che ha utilizzato i due pescherecci e che controlla altresì la società importatrice in Italia e cioè la N. Spa", il che era apodittico ed inidoneo a dimostrare il decisum, mentre, quanto al secondo requisito individuato dall'art. 220, e cioè la presenza di un errore delle Autorità alla base della irregolarità del certificato di origine preferenziale, si era limitata a sostenere che, essendo l'errore emerso solo a seguito delle successive indagini dell'OLAF, non si poteva individuare un errore da parte degli Uffici Doganali; ed anche tale asserzione era insufficiente ad escludere l'errore della autorità doganale poichè nel giudizio era stata prodotta la documentazione che dimostrava come la Autorità salvadoregna avesse considerato validi i certificati di Origine FORM- A.

4.1. Con il sesto motivo la società ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 220 CDC, comma 2, lett. b, e art. 2697 c.c., comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, poichè spettava alla Amministrazione Doganale provare che l'operatore aveva agito in mala fede o che la irregolarità del certificato di origine non era dipesa da un errore della autorità estera che lo aveva rilasciato, come sarebbe stato ritenuto dalla Corte di Giustizia Europea e dalla Corte di Cassazione.

4.2. Anche tali due motivi possono essere esaminati congiuntamente stante la loro connessione.

4.3. Il quinto motivo è inammissibile poichè viene dedotta la omissione di pronuncia su un motivo di appello che invece ha avuto una risposta congrua ed articolata nella sentenza impugnata. La ricorrente tralascia di riportare che la motivazione della sentenza impugnata in ordine al motivo di appello che concerneva la applicabilità dell'art. 220 CDC, comma 2 b, è stata ben più complessa ed articolata di quanto assume con il quinto motivo di ricorso, poichè i giudici di secondo grado hanno dedicato al motivo di appello in questione la intera pagina 8 della sentenza, rilevando specificamente che si trattava di merce importata da El Salvador con certificazione FORM - A e null'altro che consentisse agli uffici doganali di dubitare sul corretto adempimento delle condizioni previste dalla normativa per beneficiare della sospensione dei dazi all'importazione, poichè dai documenti presentati in occasione dello sdoganamento delle merci non emergevano elementi di dubbio sulla regolarità delle procedure seguite, mentre la questione della doppia iscrizione delle navi era emersa dopo tempo, a seguito delle indagini dell'OLAF, il che aveva consentito solo a valle di rilevare le irregolarità che avevano portato alla rettifica dell'accertamento ed inoltre che i fatti alla base dell'accertamento - e cioè la verifica eseguita dall'OLAF, descritta a pagina 1 e 2 della sentenza - non consentivano di ipotizzare la buona fede della ricorrente, considerato anche che la società esportatrice del tonno era una holding che controllava sia la società proprietaria dei pescherecci sia la N. Spa che aveva importato in Italia il tonno.

4.4. Non è quindi prospettabile una mancanza di motivazione che invece esiste ed è completa, articolata e non certamente illogica solo perchè è stata diversa da quella che aveva chiesto l'allora appellante. Non è pertinente neppure il richiamo alla pretesa motivazione apparente poichè la sentenza impugnata ha sviluppato diverse argomentazioni a sostegno del rigetto del motivo di appello di cui si tratta, dopo averne dato anche un inquadramento giuridico pure con riguardo alla natura ed agli effetti degli accertamenti svolti dall'OLAF.

4.5. Quanto poi alla censura relativa alla violazione di legge, oggetto del sesto motivo di ricorso, occorre subito considerare che, una volta che I'OLAF aveva comunicato che i certificati di origine erano stati emessi in violazione della normativa vigente, non sussistendo i requisiti per la attribuzione alla merce della origine preferenziale, la autorità doganale italiana era obbligata a recuperare il maggior dazio sulla merce alla quale faceva riferimento il certificato ritenuto non valido, incorrendo altrimenti in una responsabilità nei confronti della Unione Europea, trattandosi di risorse proprie della stessa.

4.6. Ciò deriva da una elaborazione giurisprudenziale di questa Corte anche in tema di applicazione della esimente della buona fede, per cui, a fronte dell'accertata falsità dei certificati di origine della merce, l'Unione Europea non può essere tenuta a sopportare le conseguenze di comportamenti scorretti dei fornitori dei suoi cittadini rientranti nel rischio dell'attività commerciale, e contro i quali gli operatori economici ben possono premunirsi nell'ambito dei loro rapporti negoziali (Corte giustizia 17 luglio 1997, causa C-97/95, Pascoal & Filhos; Cass. n. 19195 del 06/09/2006; Cass. n. 14509 del 30/05/2008; Cass. n. 1583 del 03/02/2012; Cass. n. 15758 del 19/09/2012); il che rende irrilevante lo stato soggettivo di consapevolezza della irregolarità della introduzione della merce in capo all'importatore, in considerazione dell'obbligo che grava su quest'ultimo di vigilare "sull'esattezza dell'informazione fornita alle autorità dello Stato di esportazione dall'esportatore, al fine di evitare abusi" (Cass. n. 24675 del 23/11/2011).

4.7. In ogni caso la deduzione difensiva si appalesa all'evidenza infondata e basata su un argomento palesemente erroneo quale quello per cui sarebbe spettato all'Agenzia delle Dogane dimostrare la mala fede dell'importatore, mentre invece l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità, senza alcuna linea dissonante e del tutto in linea con la Corte di Giustizia, afferma proprio il contrario e cioè che l'esenzione prevista dal Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913, art. 220, comma 2, lett. b), (Codice doganale comunitario), che preclude la contabilizzazione "a posteriori" dell'obbligazione doganale in presenza di un errore dell'autorità doganale e della buona fede dell'operatore, per essere applicata richiede un compiuto esame da parte del giudice sulla ricorrenza della buona fede, che va dimostrata dal soggetto che intende avvalersi dell'agevolazione, attraverso la prova di tutti i presupposti necessari perchè resti impedito il recupero daziario: a) un errore imputabile alle autorità competenti; b) un errore di natura tale da non poter essere riconosciuto dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza e diligenza, ed in ogni caso determinato da un comportamento attivo delle autorità medesime, non rientrandovi quello indotto da dichiarazioni inesatte dell'operatore; c) l'osservanza da parte del debitore di tutte le disposizioni previste per la sua dichiarazione in dogana dalla normativa vigente (v. per tutte Sez. 5, Sentenza n. 7702 del 27/03/2013 Rv. 626217 - 01).

4.8. In una tale situazione, come precisato dalla giurisprudenza comunitaria, lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore richiesto dal Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 220, n. 2, lett. b), (Codice doganale comunitario), ai fini dell'esenzione della contabilizzazione "a posteriori" dei dazi, può essere invocato solo se l'errore dell'autorità sia di natura tale da non poter essere ragionevolmente rilevato da un debitore di buona fede, il quale deve anche aver rispettato tutte le prescrizioni della normativa in vigore in relazione alla sua dichiarazione in dogana, sicchè quando l'errore dell'Amministrazione sia consistito nella mera ricezione delle dichiarazioni inesatte dell'esportatore - in particolare sull'origine della merce - tale buona fede non sussiste e il debitore è tenuto a sopportare il rischio derivante da un documento commerciale che si riveli falso in occasione di un successivo controllo (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13770 del 06/07/2016 Rv. 640617 - 01), senza che, rispetto allo stato soggettivo di buona fede, assuma rilevanza l'effettiva consapevolezza da parte dello stesso circa la veridicità delle informazioni fornite dall'esportatore alle autorità del proprio Stato, essendo, piuttosto, il debitore tenuto a dimostrare che, per tutta la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito con la diligenza qualificata richiesta, in ragione dell'attività professionale di importatore svolta, ex art. 1176 c.c., comma 2, per verificare la ricorrenza delle condizioni per il trattamento preferenziale, mediante un esigibile controllo sull'esattezza delle informazioni rese dall'esportatore (v. Sez. 5 -, Ordinanza n. 12719 del 23/05/2018 Rv. 648776 - 01).

4.9. Nel caso di specie, la sentenza impugnata afferma, con accertamento di fatto che si rivela insindacabile in questa sede, che i certificati di origine di accompagnamento della merce si erano rivelati invalidi solo a seguito della verifica dell'OLAF. Ne consegue che correttamente l'Ufficio doganale ha proceduto alla contabilizzazione a posteriori dei dazi in presenza di certificati di origine della merce che si erano successivamente rivelati invalidi alla luce del rilievo che il prodotto non era di origine preferenziale, in quanto la materia prima non poteva essere ritenuta di provenienza da El Salvador poichè i pescherecci con cui i tonni erano stati pescati, in base alla Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, art. 92, dovevano considerarsi privi di nazionalità (in quanto immatricolati contemporaneamente in due stati diversi), in

violazione del regolamento Europeo che prevedeva l'agevolazione per "i prodotti della pesca marittima estratti dal mare al di fuori delle acque territoriali con le loro navi" (pag. 2 della sentenza impugnata). Con ciò l'Ufficio ha assolto all'onere probatorio sullo stesso gravante, restando a carico del contribuente la prova della ricorrenza delle ulteriori condizioni per l'applicazione della esenzione prevista dall'art. 220 CDC, par. 2, lett. b), (cfr. Cass. 16/05/2012, n. 7674), che però la parte non ha mai neppure offerto, avendo dedotto che non aveva alcun onere in tal senso, spettando invece alla Agenzia delle Dogane dimostrare la mala fede della parte e che comunque la buona fede deriverebbe dalla asserita validità dei certificati salvadoregni, il che all'evidenza non basta. Il debitore non può infatti nutrire un legittimo affidamento quanto alla validità dei certificati per il fatto che essi siano stati ritenuti veritieri dalla autorità doganale di uno Stato membro dato che le operazioni effettuate da detti uffici nell'ambito dell'accettazione iniziale delle dichiarazioni non ostano affatto all'esercizio di controlli successivi (Corte giustizia, 9 marzo 2006, C-293/04, Beemsterboer Coldstore Services BV, richiamata da Corte di giustizia, 8 novembre 2012, C438/11, Lagura, in riferimento ai certificati FORM A, documenti giustificativi utili a fruire delle preferenze generalizzate unilateralmente concesse dalla UE); e ciò in quanto le prescrizioni del CDC, alla luce del suo sesto considerando ("considerando che, tenuto conto della grande importanza che il commercio esterno ha per la Comunità, occorre sopprimere o per lo meno limitare, per quanto possibile, le formalità e i controlli doganali"), vanno interpretate nel senso che "(...) al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, l'autorità suddetta non si pronuncia sull'esattezza delle informazioni fornite dal dichiarante, di cui quest'ultimo si assume la responsabilità" (Corte di giustizia, 15 settembre 2011, C-138/10, DP Group EOOD). Ne consegue, ha ribadito la Corte, che "(...) qualora un controllo a posteriori non consenta di confermare l'origine della merce indicata nel certificato EUR 1, si deve ritenere che essa sia di origine ignota e che, per conseguenza, il certificato EUR 1 e la tariffa preferenziale siano stati concessi indebitamente" (Corte giustizia 9 marzo 2006 C-293/04, Beemsterboer Coldstore Services BV, richiamata, come si è visto, dalla sentenza Lagura). Secondariamente, l'affermazione dell'obbligo in questione si rispecchia nel punto 57 della sentenza della Corte di giustizia 17 luglio 1997, C-97/95, richiamata da Cass. n. 24675 del 2011, cit., la quale espressamente paventa che, se la buona fede dell'importatore fosse capace di esentarlo comunque da responsabilità, "(...) l'importatore sarebbe indotto a non verificare più l'esattezza dell'informazione fornita alle autorità dello Stato di esportazione da parte dell'esportatore, nè la buonafede di quest'ultimo, il che darebbe luogo ad abusi" (da ultimo v. Sez. 5 -, Ordinanza n. 4059 del 12/02/2019 Rv. 652783 - 01).

4.10. Ed anche di tale aspetto ha dato adeguatamente conto la sentenza impugnata richiamando la appartenenza della società ricorrente alla stessa holding cui appartenevano la società proprietaria delle navi e la società esportatrice del tonno, che poi era la società fornitrice che aveva tratto in inganno le autorità salvadoregne facendosi rilasciare i certificati riportanti informazioni non veritiere.

4.11 Per concludere sull'argomento è opportuno aggiungere che, sempre in base ad una giurisprudenza ampiamente consolidata di questa Corte, cui si ritiene di dare continuità in questa sede, gli accertamenti compiuti dagli organi esecutivi della Commissione per la lotta antifrode (OLAF), ai sensi del Reg. Consiglio CEE 23 maggio 1999, n. 1073, per la loro formazione ed il valore di atti pubblici ad essi attribuibile, al contrario di quanto assume la ricorrente, ben

possono essere posti, anche da soli, a fondamento degli avvisi di accertamento per il recupero dei dazi doganali sui quali siano state riconosciute esenzioni o riduzioni, spettando al contribuente che ne contesti il fondamento fornire la prova contraria in ordine alla sussistenza delle condizioni di applicabilità del regime agevolativo; tenuto conto del disposto dal predetto Reg., art. 9, commi 1, 2 e 3, e art. 10, comma 1, sono inoltre utilizzabili quali fonti di prova emergenti dalle indagini svolte dall'OLAF anche i documenti acquisiti e la comunicazione di qualsiasi informazione ottenuta nel corso delle indagini espletate, compresi i verbali delle operazioni di missione (v. per tutte, N. 4997 del 2009 Rv. 607077 01; N. 13496 del 2012 Rv. 623708 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 5892 del 08/03/2013 Rv. 625397 01; Sez. 5 - n. 11441 del 11/05/2018 Rv. 648020 - 01).

5. Con il settimo motivo la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione del Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 67.1, lett. f, e art. 67.2, della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, art. 92.2., firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982 o UNCLOS, in relazione agli artt. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, poichè il diritto internazionale consente alle navi di avere una doppia registrazione a determinate condizioni ed il divieto di battere contemporaneamente la bandiera di due Stati, colpito dall'UNCLOS, art. 92.2, non è fattispecie sovrapponibile con la doppia registrazione della nave.

5.1. In proposito la ricorrente ha rilevato che la doppia registrazione della nave è fattispecie diversa dalla doppia bandiera di comodo, prevista dall'UNCLOS, art. 92.2, al fine di assimilare la nave che navighi sotto le bandiere di due o più Stato ad una nave priva di nazionalità, poichè la nazionalità della nave è collegata all'esercizio della giurisdizione nell'alto mare che spetta allo stato di bandiera della nave (UNCLOS, artt. 91 e 92.1, prima parte), il che significa, come precisato anche dalla Commissione di diritto internazionale, che una nave non può utilizzare l'una o l'altra bandiera secondo convenienza durante lo stesso viaggio, con conseguente incertezza in merito allo stato che può esercitare su di essa la giurisdizione durante quel viaggio. Diversa era invece la situazione di noleggio a scafo nudo di una nave, prevista anche dall'art. 145, comma 2, artt. 156 e 161 del codice della navigazione italiano, per la attribuzione e la sospensione temporanea dell'abilitazione ad inalberare la bandiera italiana, la quale non crea una doppia nazionalità della nave poichè le due registrazioni si riferivano a due funzioni diverse e cioè alla proprietà (come momento statico) ed all'esercizio (come momento dinamico), il che era sfuggito all'OLAF, che, con riferimento al caso in esame, non aveva considerato la legittimità del noleggio a scafo nudo che non è collegato alla violazione del divieto di doppia nazionalità della nave. Il giudice di appello avrebbe in conseguenza commesso un errore di diritto nell'interpretare UNCLOS, art. 92.2., adagiandosi sul rapporto OLAF poichè il noleggio della nave con doppia registrazione aveva come effetto la dimissione temporanea di una bandiera a vantaggio di quella di altro Stato, che non determina la perdita dei diritti attribuiti al soggetto interessato nell'ambito del sistema delle preferenze generalizzate.

5.2. Il motivo è infondato.

5.3. La ricorrente addebita al giudice di appello una confusione fra doppia immatricolazione e doppia bandiera che non trova riscontro nella sentenza impugnata, la quale ha fatto riferimento alla doppia registrazione contemporanea della stessa nave presso due diversi stati "poichè era

stato accertato e non contestato che i due pescherecci (il (OMISSIS) ed il (OMISSIS)) utilizzati da una società salvadoregna per la pesca del tonno esportato in Italia sono risultati nel periodo considerato iscritti contemporaneamente in due registri navali; più precisamente prima nel registro delle Seicelle e poi in quello di san Salvador senza che fosse intervenuta la cancellazione della prima registrazione. Questa doppia iscrizione per la stessa nave comporta, secondo le consuetudini internazionali e sulla base di quanto espressamente previsto dalla Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, art. 92, che la nave non possa rivendicare una delle nazionalità in questione può essere assimilata ad una nave priva di nazionalità", mentre la espressione bandiera è stata usata solo con riguardo alla eccezione della società N., non più rilevante in questa sede, per cui la legge nazionale salvadoregna avrebbe consentito la doppia bandiera non avendo sottoscritto la Convenzione delle Nazioni Unite.

5.4. La rilevanza attribuita dalla sentenza impugnata alla doppia registrazione o immatricolazione della nave, che dir si voglia, al fine di escludere la disposizione agevolativa di favore dettata per "i prodotti della pesca estratti dal mare al di fuori delle acque territoriali con le loro navi", trattandosi di norma di stretta interpretazione che non ammette interpretazioni analogiche o estensive, appare corretta e condivisibile, poichè ciò che interessa, in base a tutte le Convenzioni internazionali (della Convenzione di Ginevra del 1958, artt. 5 e 6, della Convenzione N. U. di Ginevra del 7 febbraio 1986, artt. 2, 5 e 11, della Convenzione di Montego Bay del 1982, art. 92), al fine di stabilire la nazionalità della nave, è la immatricolazione la quale attribuisce la nazionalità alla nave che può e deve essere solo una in base all'ordine internazionale comune, cosicchè è consentito ad uno Stato di procedere alla iscrizione di una nave solo previa acquisizione della prova della avvenuta cancellazione o almeno della sospensione della iscrizione da parte dello stato precedente (della Convenzione di Ginevra del 1986, art. 11).

5.5. Anche la tesi esposta nel motivo di ricorso di cassazione che viene qui in considerazione, per cui il noleggio dello scafo "nudo" determinerebbe la automatica cancellazione della nave dal registro dello stato originario, è infondata poichè la seconda registrazione è possibile solo in caso di cancellazione o di sospensione della precedente iscrizione, mentre nella specie la CTR ha accertato specificamente l'assenza di qualsiasi cancellazione ed il possesso contemporaneo delle due nazionalità per tutto il periodo che interessa (pag. 7 e pag. 2 della sentenza impugnata), in base agli specifici accertamenti dell'OLAF in ordine alla atta provenienza della merce importata, che, per la loro formazione e per il valore di atti pubblici ad essi attribuibile, hanno piena valenza probatoria nei procedimenti amministrativi e giudiziari. Ne consegue che gli stessi ben possono essere posti a fondamento - come è accaduto nel caso di specie - degli avvisi di accertamento per il recupero dei dazi sui quali siano state riconosciute esenzioni o riduzioni, spettando al contribuente che ne contesti il fondamento fornire la prova contraria in ordine alla sussistenza delle condizioni di applicabilità del regime agevolativo (Cass. 4997/09, 23985/08). Va considerato, infatti, che, non solo l'art. 9, comma 1, riconosce efficacia probatoria privilegiata ai fatti accaduti in presenza degli ispettori, e l'art. 9, comma 2, stabilisce l'equipollenza della relazione redatta al termine delle indagini a quella redatta agli ispettori amministrativi dello Stato membro, ma l'art. 9, comma 3, e l'art. 10, comma 1, prevedendo la trasmissione alle autorità degli Stati membri interessati, rispettivamente, di "ogni documento utile" acquisito e la comunicazione di "qualsiasi informazione" ottenuta nel corso delle indagini, inducono a ritenere l'utilizzabilità anche di altre

fonti di prova emergenti dalle indagini svolte dall'organismo antifrode, e quindi anche dei verbali delle operazioni di missione (cfr. Cass. 13496/12, 5400/12, 4022/12). Alla stregua di tali rilievi, dunque, non può neppure ritenersi necessario, ai fini del rifiuto, da parte della Dogana competente, del beneficio dell'esenzione daziaria o dell'applicazione di tariffe preferenziali, che venga annullato il certificato di origine da parte delle autorità del Paese emittente, atteso che l'adozione delle misure recuperatorie, ai sensi dell'art. 78 CDC, e D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, è legittimata dalle risultanze delle indagini effettuate dagli organi ispettivi comunitari (Cass. 5400/12).

5.6. Ciò posto, ai sensi del Reg. CE n. 2454 del 1993, artt. 66 e 67, - che fissa talune disposizioni di applicazione del Reg. n. 2913 del 1992, (CDC), ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative alle preferenze tariffarie accordate dalla CE a taluni prodotti, originari dei Paesi in via di sviluppo - sono considerati prodotto originari di uno di detti Paesi "i prodotti interamente ottenuti in tale Paese" (art. 66, comma 1, lett. a). E sono considerati, ai sensi del medesimo Reg., art. 67, interamente ottenuti in un Paese beneficiario anche "i prodotti della pesca marittima ed altri prodotti estratti dal mare con le sue navi", per tali intendendosi le navi: a) immatricolate o registrate nel paese beneficiario; b) battenti bandiera del paese beneficiario; c) appartenenti per almeno il 50 % a cittadini del Paese beneficiario o ad una società la cui sede principale è situata in tale Paese e di cui gli amministratori, il presidente del consiglio di amministrazione o del consiglio di vigilanza e la maggioranza dei membri di tali consigli sono cittadini di tale Paese e, inoltre, per quanto riguarda le società di persone o le società a responsabilità limitata, il cui capitale appartenga per almeno il 50% a tale Paese o a enti pubblici o a cittadini di tale Paese; d) il cui capitano e i cui ufficiali sono cittadini del Paese beneficiario, e il cui equipaggio è composto, per almeno il 75 %, da cittadini del Paese beneficiario. Ebbene, tale requisito non è risultato sussistere nel caso di specie, mentre dalla sentenza impugnata risulta, sulla base delle verifiche dell'OLAF, che il prodotto era stato pescato da navi prive di nazionalità in quanto registrate contemporaneamente in due diversi stati, in assenza dei requisiti di cancellazione o sospensione previsti dalle Convenzioni internazionali, il che determinava la perdita di nazionalità della nave che non poteva essere considerata nave del Salvador ai fini del regime di esenzione daziaria. Ed, a fronte di tali accertamenti, la ricorrente si è limitata a dedurre che all'OLAF sarebbe sfuggito che il noleggio a scafo nudo avrebbe comportato il mantenimento della doppia nazionalità della nave, ma niente ha dedotto in ordine alla sussistenza del requisiti di cui al Reg., art. 67.

5.7. Infondata è pure la richiesta subordinata della ricorrente di rimettere alla Corte di giustizia, ai sensi del TFUE, art. 267, la interpretazione del Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 67.1, lett. f, e art. 67.2, che fissa alcune disposizioni di applicazione del Reg. CEE n. 2913 del 1992, al fine di stabilire se il codice doganale comunitario debba essere interpretato, alla luce di quanto disposto dalla Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, art. 92.2, "nel senso che la doppia registrazione di una nave derivante dalla stipulazione di contratti di noleggio con dismissione temporanea della bandiera a vantaggio di un'altra bandiera non possa essere interpretata come utilizzo di una doppia bandiera secondo convenienza, e non possa conseguentemente determinare il venir meno dei benefici doganali riconosciuti in forza del predetto Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 67, lett. f, e art. 67.2, nell'ambito del sistema delle preferenze generalizzate". Ed ancora "se a tale conclusione debba inoltre ed in ogni caso pervenirsi in assenza di una effettiva dimostrazione, da parte delle autorità accertatrici,

dell'effettivo utilizzo secondo convenienza di una doppia bandiera durante la navigazione...e se dette disposizioni siano compatibili con le norme di diritto internazionale in tema di navi aventi doppia nazionalità... qualora la doppia registrazione di una nave derivi da contratto di noleggio con dismissione temporanea di una bandiera a vantaggio di altra bandiera".

5.8. Non vi è infatti alcuna incertezza sulla portata della norma comunitaria con riferimento alla espressione "proprie navi" che viene in considerazione nel caso in esame.

5.9. La ricorrente pone il quesito interpretativo sulla base di presupposti che non hanno alcuna attinenza con il caso in esame quale quello della differenza fra le espressioni "doppia immatricolazione" e "doppia bandiera" e del preteso obbligo, da parte delle autorità accertatrici, dell'effettivo utilizzo secondo convenienza della doppia bandiera.

5.10. Questa Corte, che ha dato attuazione ai suggerimenti provenienti dalla Corte Europea, ha chiarito come il rinvio pregiudiziale ha la funzione di verificare la legittimità di una legge nazionale o di un atto amministrativo o di una prassi amministrativa rispetto al diritto dell'Unione Europea e non è, invece, finalizzato a ottenere un parere su questioni generali od ipotetiche, essendo deputato a risolvere una controversia effettiva ed attuale, fondata sulla rilevanza della questione pregiudiziale (v. per tutte Cass. Sez. 3, Sentenza n. 13603 del 21/06/2011 Rv. 618393 - 01). Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea ai sensi del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, art. 267, non costituisce infatti un rimedio giuridico esperibile automaticamente a sola richiesta delle parti, spettando invece al giudice stabilirne la necessità (v. Sez. U, Ordinanza n. 20701 del 10/09/2013 Rv. 627458 - 01), per cui non sussistono i presupposti per il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea, ai sensi del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, art. 267, ove la parte si limiti a censurare direttamente l'incompatibilità con il diritto dell'Unione delle conseguenze "di fatto" derivanti dall'interpretazione del diritto interno senza sollecitare un'interpretazione generale ed astratta di una normativa interna (v. Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 6862 del 24/03/2014 Rv. 630701 - 01).

5.11. Ciò comporta che il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea presuppone il dubbio interpretativo su una norma comunitaria, che non ricorre allorchè l'interpretazione sia autoevidente (n. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 15041 del 16/06/2017 Rv. 644553 - 04), come nel caso in esame in cui il Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 67, per la parte che qui interessa, non lascia dubbi sul fatto che si debba trattare di nave avente la nazionalità del paese in relazione al quale si invoca la esenzione, a nulla rilevando, in relazione al caso in esame, la doppia bandiera di comodo; il che rende incongruenti, non ricorrendo i requisiti di rilevanza e decisività, i quesiti interpretativi che la ricorrente pone - oltretutto sulla base di premesse di fatto che non risultano dalla sentenza di merito, la quale, al contrario, le esclude.

6. Ugualmente infondato è l'ottavo motivo con cui con cui si deduce la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, e art. 132 c.p.c., per motivazione apparente circa l'utilizzo di una doppia bandiera secondo convenienza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per non avere la sentenza impugnata motivato la pretesa assimilazione della doppia registrazione delle due navi di cui trattasi al caso di utilizzo di doppia bandiera secondo convenienza, poichè i giudici di appello hanno ritenuto, con ampia

motivazione, a pagine 2, 6 e 7 della sentenza, che la doppia immatricolazione, alla stregua della relazione dell'OLAF e degli accertamenti compiuti da tale organismo, nonchè della interpretazione della Convezione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, rendesse le navi, con cui i prodotti della pesca marittima era stati estratti al di fuori delle acque territoriali, prive di nazionalità, per cui non si tratta di motivazione mancante o apparente, bensì, eventualmente, di motivazione non condivisa.

7. Infine, con il nono ed ultimo motivo si deduce violazione della tutela effettiva e del rispetto dei diritti della difesa di cui alla Carta dei diritti Fondamentale dell'Unione Europea, artt. 41, 47 e 48, ovvero alla CEDU, 6 e 13, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, ed in subordine si propone istanza di rinvio pregiudiziale TFUE, ex art. 267, poichè la odierna ricorrente non sarebbe mai stata posta in grado di contraddire preventivamente con l'Agenzia delle Dogane, nè di poter esaminare tempestivamente il verbale OLAF e sarebbe stata costretta ad adire l'Autorità giudiziaria per fare valere i propri diritti ed interessi in una situazione di pregiudizio già realizzatasi sul proprio diritto di difesa, in assenza della possibilità di interloquire direttamente con l'OLAF che sarebbe poi stata aggravata dal preteso "segreto d'ufficio" in merito alle indagini dell'OLAF, addotto dalla sentenza impugnata.

7.1. La ricorrente denuncia con tale motivo, in alternativa alla pretesa violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale, la violazione del principio alla tutela giurisdizionale effettiva sancita dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, artt. 41, 47 e 48, ovvero dalla CEDU, artt. 6 e 13, senza però considerare che si tratta di principi che riguardano specificamente i diritti processuali e ad un ricorso giurisdizionale effettivo. Peraltro, considerato il valore di ausilio interpretativo della carta dei diritti fondamentali in quanto esprime principi giuridici comuni ai vari ordinamento degli stati dell'Unione e pur ritenendo applicabili tali principi anche al procedimento amministrativo laddove prevedono la necessità della parte di intervenite nel procedimento prima che sia emesso un provvedimento per la stessa pregiudizievole, nella specie è stato ritenuto specificamente applicabile il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, e cioè la norma interna che è pienamente in linea ed applicativa di quei principi con piena garanzia dei diritti difensivi della parte anche nel corso del procedimento amministrativo.

7.2. Il che rende irrilevante anche la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia TFUE, ex art. 267, al fine di accertare "Se il principio di effettività della tutela giurisdizionale e/o il diritto ad una difesa effettiva sancito dagli dalla Carta Fondamentale dell'Unione Europea, artt. 41, 47 e 48, ovvero dalla CEDU, artt. 6 e 13, ostino alla applicazione e/o interpretazione di norma di diritto nazionale sostanziale o processuale di uno stato membro, sulla base delle quali sia legittimamente consentito alla competente autorità di uno stato membri emettere un avviso di rettifica dell'accertamento dei dazi doganali nei confronti di un importatore basato sul contenuto di una indagine OLAF, senza che sia consentito all'importatore di contraddire con l'Agenzia delle Dogane preventivamente...e i relativi documenti siano stati allegati all'avviso di rettifica..." poichè basato, pure in tal caso, su un dubbio interpretativo che non ricorre posto che la norma nazionale, anche nella interpretazione offerta dal diritto vivente, riconosce una tale interlocuzione che comunque, come è stato accertato dalla sentenza impugnata, nel caso concreto vi è stata.

8. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. La novità di alcune questioni dedotte giustifica la compensazione delle spese del giudizio di legittimità. Sussistono i presupposti per il cd. raddoppio del contributo unificato a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 bis, comma 1 quater, essendo stato il ricorso notificato il 29.12.2014.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso. Compensa le spese del giudizio di legittimità. Dà atto ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 bis, comma 1 quater.

Così deciso in Roma, il 3 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza