Sentenza del 06/06/2019 n. 15339 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 386/13/2012 la Commissione Tribunale Provinciale di Genova accoglieva il ricorso proposto da N. Spa contro l'avviso di rettifica dell'accertamento n. (OMISSIS) Dogane, notificato il 15.2.2012, con cui la Agenzia delle Dogane - Ufficio delle Dogane di Genova (OMISSIS), a seguito di indagini svolte dall'OLAF e attività di controllo da parte della Amministrazione Finanziaria spagnola presso la sede della società spagnola "F.S.U." e una missione investigativa svolta in Salvador, sulla base di pregresso processo verbale di constatazione da cui era emerso che nessuna delle liste dei membri dell'equipaggio dei pescherecci rispettava i requisiti per potere conferire alla merce il diritto al beneficio dei dazi preferenziali, aveva ritenuto che i certificati di origine FORM A, di cui alle bollette (OMISSIS) del 31.3.2009, (OMISSIS) del 20.4.2009, (OMISSIS) del 4.5.2009 relative alla importazione di conserve di tonno aventi come origine preferenziale "El Salvador", erano stati emessi dalla autorità salvadoregna in violazione della normativa vigente, non sussistendo i presupposti per la attribuzione alla merce dell'origine preferenziale ed aveva in conseguenza applicato il dazio paesi terzi nella misura ordinaria del 24%, Iva ed interessi per l'importo complessivo di Euro 70.545,26.

Il giudice di primo grado, accogliendo le censure mosse dalla N. Spa, riteneva che i documenti prodotti non fossero chiari, creando confusione fra i lotti di origine e le liste degli equipaggi del pescherecci, anche perchè nessun responsabile della spa N. era stato presente alle operazioni di verifica, con conseguente violazione del diritto di difesa del ricorrente e che non fosse stata comunque provata la negligenza dell'importatore ai fini del controllo della validità dei certificati FORM-A, in quanto l'errore non poteva essere ragionevolmente scoperto dalla società importatrice, per cui era applicabile il principio di buona fede ai sensi dell'art. 220 del codice doganale comunitario.

Investita dall'appello della Agenzia delle Dogane che aveva lamentato come non vi fosse stata alcuna violazione del diritto di difesa della N. poichè era stato notificato previamente a tale società il pvc ed era stato concesso il termine di cui allo statuto dei diritti del contribuente, art. 12, comma 7, per presentare osservazioni e che non poteva essere ritenuta la pretesa buona fede della società esportatrice ai fini del riconoscimento del divieto di riscossione a posteriori in quanto apparteneva, insieme alla fornitrice C. Sa, al Gruppo C. e cioè allo stesso gruppo della società che aveva effettuato le dichiarazioni menzognere alle autorità del Salvador, in base alle quali erano stati emessi i certificati FORM-A invalidi, la Commissione Tributaria Regionale della

Liguria, con sentenza n. 802/2013, depositata il 22.12.2015, ha accolto l'appello e condannato la società N. al pagamento delle spese di lite.

La CTR ha ritenuto, in primo luogo, che non vi fosse stata alcuna confusione nel collegamento tra i lotti di origine e le liste degli equipaggi dei pescherecci poichè nell'atto impugnato erano state adeguatamente ed esaurientemente sintetizzate le risultanze documentali in possesso dell'ufficio, ottenute attraverso le agenzie di investigazione che avevano operato nel caso concreto, risultanze che d'altronde la società ricorrente, per la sua qualità di imprenditore professionale abituato alle importazioni di tale genere, aveva compreso perfettamente come emergeva dalla lettura dei punti indicati ai numeri 75, 76 e 77 del ricorso introduttivo. Ha rilevato poi la provata esistenza di collegamenti societari fra la società N. e la C. di El Salvador che aveva acquistato dalla F.il tonno pescato nelle acque delle isole Seychelles e lo aveva quindi lavorato, inscatolato e esportato sotto forma di conserve di tonno nella comunità Europea scortato dai certificato FORM - A emessi dalle autorità di El Salvador ed ha ritenuto che la invalidità dei certificati - che risultava sulla base dei presupposto che il tonno era stata pescato in acque appartenenti alle isole Seychelles da pescherecci di proprietà di una società spagnola non aventi i requisiti previsti dall'art. 68 DAC, per cui il tonno non poteva essere ritenuto di origine "Salvador preferenziale" in quanto la materia prima non era di origine comunitaria, nella fattispecie spagnola e nemmeno proveniente dal Salvador in quanto pescato nelle isole Seychelles - comportasse il recupero del maggiore dazio su tutto il quantitativo risultante dai certificati invalidi e non soltanto su una parte di essi (come richiesto dalla società N.). Infine ha escluso la carenza di motivazione dell'accertamento impugnato che aveva illustrato adeguatamente i fatti ed aveva pure consentito una perfetta conoscenza della fattispecie contestata e la piena difesa alla parte, anche alla luce del rilievo per cui la attività dell'OLAF era coperta dal segreto d'ufficio per cui era sufficiente la rappresentazione nell'atto impugnato di quanto accertato nei tratti essenziali.

Contro la sentenza di appello, non notificata, ha proposto ricorso il contribuente, con atto notificato il 22.6.2016, affidato a cinque motivi e successiva memoria.

La Agenzia delle Dogane si è costituita ritualmente con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia nullità della sentenza per motivazione apparente e conseguente violazione dell'art. 111 Cost., comma 6, e del D.Lgs. n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, quanto al dedotto vizio di motivazione dell'atto impugnato, per avere la sentenza impugnata negato la sussistenza di detto vizio di motivazione con malgoverno del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 5 bis, laddove non era stato individuato nell'atto impositivo un preciso collegamento tra la merce importata e l'equipaggio imbarcato al momento della cattura del tonno, non essendo all'uopo sufficiente il richiamo alla circostanza che la ricorrente si era difesa nel merito con il ricorso contro l'atto impositivo ed alle risultanze del pvc attraverso il quale era impossibile collegare i singoli lotti alla lista degli equipaggi; per cui si sarebbe trattato di motivazione meramente apparente in quanto priva dei requisiti di coerenza e concretezza, consistendo in mera petizione di principio.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. La stessa ricorrente trascrive nel ricorso, a pagina 13, la risposta offerta dalla sentenza di appello con riguardo al preteso vizio di motivazione dell'atto di rettifica impugnato sul punto relativo alla esistenza di un collegamento tra la merce importata e l'equipaggio imbarcato al momento della cattura del tonno, da cui emerge che la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che non esistesse alcuna confusione (nella motivazione dell'atto impugnato) in proposito poichè l'avviso di rettifica aveva adeguatamente ed esaurientemente sintetizzato le risultanze documentali in possesso della Dogana italiana, pervenute dalla Agenzie investigative, che dimostravano il preciso collegamento contestato dalla società ricorrente.

1.3. Ad avviso della ricorrente la risposta sarebbe, in primo luogo, non congrua e non pertinente, anche per il richiamo alla circostanza che la ricorrente si sarebbe difesa nel merito, per cui avrebbe dimostrato di avere compreso i motivi del recupero; però, in primo luogo, la motivazione erronea o non congrua non integra il vizio dedotto con il primo motivo di ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, sotto il profilo della nullità della sentenza impugnata per difetto assoluto di motivazione, 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 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 più che sufficiente e non solo sotto l'aspetto grafico.

1.4. A parte quanto sopra detto, che rivela evidenti profili di inammissibilità del motivo, anche il richiamo, da parte della sentenza impugnata, alla circostanza che la ricorrente aveva perfettamente compreso la motivazione dell'avviso di rettifica tanto che lo aveva impugnato sullo specifico punto, così come il richiamo, sempre da parte della sentenza impugnata, ai collegamenti esistenti fra la società ricorrente e la società dello stesso gruppo C. che aveva provveduto alla lavorazione ed alla esportazione della conserva di tonno nella comunità Europea, scortata dai certificati FORM A emessi dalle autorità di El Salvador, sono tutt'altro che incongrui poichè, pur se è vero che la difesa in giudizio da parte del destinatario dell'accertamento non sana il vizio di mancanza di motivazione dell'atto, peraltro nel caso in esame si tratta di argomenti rafforzativi usati dalla sentenza impugnata per dimostrare non solo che l'atto di rettifica era congruamente motivato con riferimento alla documentazione proveniente dalle Agenzie investigative che era stata esaminata e sintetizzata nel corpo della

motivazione, ma anche che aveva svolto la sua funzione di farne comprendere il contenuto al destinatario, che, fra l'altro, apparteneva allo stesso gruppo della società fornitrice.

1.5. Non si tratta quindi di motivazione apparente, come sostiene la ricorrente, bensì di motivazione congruamente e logicamente fondata sul rilievo che dall'atto impugnato risultava che la conclusione del collegamento tra i lotti di origine e le liste degli equipaggi era saldamente ancorata all'esame dei documenti acquisiti, il cui contenuto risultava riassunto e valutato nella motivazione dell'atto impugnato, rafforzata dal richiamo alla qualità di imprenditore professionale della N. che conosceva perfettamente quei meccanismi anche perchè aveva profondi legami con la società fornitrice (la C. di El Salvador) che aveva ottenuto i certificati FORM A salvadoregni poi risultati irregolari.

2. Con il secondo motivo la ricorrente si duole della nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per omessa pronuncia sul motivo di appello circa il difetto di motivazione dell'avviso impugnato stante la mancata allegazione degli atti cui lo stesso faceva rinvio per relationem, ossia la relazione ispettiva della autorità tributaria spagnola e la relativa documentazione cui rimandava il PVC, la cui allegazione all'atto impositivo era prevista dal D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 5 bis, e che invece solo in parte erano stati allegati al PVC. La ricorrente specifica che, solo in sede di costituzione nel primo grado del giudizio, la Agenzia delle Dogane aveva depositato il (OMISSIS) dell'OLAF, il verbale della visita presso la C. da parte dell'OLAF e la corrispondenza OLAF - (OMISSIS), il che rendeva carente la motivazione dell'atto impugnato e su tale punto non si era pronunciata la sentenza impugnata. La giustificazione addotta dalla sentenza impugnata in merito al segreto d'ufficio che connotava la attività di OLAF non era pertinente poichè il segreto, a norma del Reg. n. 515/1997/CE, artt. 8 e 45, riguardava solo le attività interne non quelle cd. esterne, come ritenuto anche dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 14516 del 2008 e dimostrato dalla circostanza che quei documenti erano stati poi prodotti in causa.

2.1. Premesso che il motivo lamenta impropriamente omessa pronuncia su un motivo di appello, mentre in realtà si tratterebbe di una delle difese contenute nelle controdeduzioni presentate nel giudizio di appello dalla società N. (ed anzi, come trascritto in una nota a piè di pagina 17 del ricorso consisterebbe in un mero inciso delle dette controdeduzioni con cui la società N. lamentava che la relazione ispettiva della Agenzia Tributaria Spagnola non fosse sufficientemente dettagliata e che tale documento non fosse stato allegato all'avviso di rettifica dell'accertamento), posto che l'appellante era soltanto la Agenzia delle Dogane, la censura proposta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, è anche in tal caso inammissibile poichè, se è vero che in sede di giudizio di legittimità il vizio di omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c., può essere dedotto anche in relazione ad un'eccezione, però ciò può avvenire alla duplice condizione che essa risulti formulata, come tale, inequivocabilmente, in modo da rendere necessaria una pronuncia su di essa e che sia stata riportata nel ricorso per cassazione nei suoi esatti termini con l'indicazione specifica dell'atto difensivo o del verbale di udienza in cui era stata proposta (v., per tutte, Cass. Sez. 2 -, Sentenza n. 3845 del 16/02/2018 Rv. 647804 - 01); mentre invece nel caso in esame si è trattato di una mera valutazione difensiva che non rendeva obbligatoria una specifica pronuncia su quell'inciso, non essendo il giudice tenuto a rispondere

specificamente alle singole deduzione difensive, ben potendo ritenere le stesse assorbite espressamente o implicitamente (v. per tutte Cass. n. 264/2006; Cass. n. 3435/2001; Cass. n. 17580/2014). E, nel caso di specie, risulta evidente la sussistenza degli estremi della decisione implicita e dell'assorbimento della difesa asseritamente ignorata dalla sentenza impugnata, poichè a pagina 3 la sentenza impugnata ha specificamente affermato che la motivazione dell'atto impugnato non era carente in quanto aveva consentito una perfetta conoscenza della fattispecie contestata in modo tale da permettere la difesa da parte della società anche alla stregua del rilievo per cui la natura della attività dell'OLAF (organo di indagine e controllo antifrode costituito dalla comunità Europea) rendeva sufficiente la rappresentazione di quanto accertato nei tratti essenziali.

2.2. In ogni caso la censura appare pure infondata poichè la stessa ricorrente dà atto a pagina 18 del ricorso che al PVC erano stati allegati diversi documenti relativi alle verifiche condotte in Spagna (ed inoltre, come risulta dalle produzioni della Agenzia delle Dogane - pag. 5 e 6 delle controdeduzioni - già al processo verbale di revisione dell'accertamento notificato alla parte erano state allegate le risultanze delle indagini effettuate dall'organo fiscale spagnolo e dall'OLAF in San Salvador - all. 1, 2 e 3 al pv. -), mentre solo in giudizio sarebbe stato prodotto il (OMISSIS) dell'OLAF (non menzionato nè allegato al PVC) pur trattandosi di atto necessario per comprendere le ragioni della pretesa avanzata. La ricorrente quindi, dopo avere sostenuto nella intestazione del secondo motivo di appello "Omessa pronuncia sul motivo di appello circa il difetto di motivazione dell'avviso impugnato stante la mancata allegazione degli atti cui lo stesso rinvia per relationem", deduce poi che nell'avviso di rettifica non erano neppure menzionati gli atti prodotti solo in giudizio, per cui non si trattava certamente di mancata allegazione degli atti cui rinviava per relationem la motivazione dell'accertamento, bensì di nuovi atti che la Agenzia aveva prodotto solo nel giudizio, il che era perfettamente legittimo posto che, 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.

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 dei principio giuridico 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. Tale principio vale a maggior ragione per i documenti, cui faccia rinvio il rapporto OLAF (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10118 del 21/04/2017 Rv. 644042 - 01).

3. E' infondato anche il terzo motivo con cui la ricorrente lamenta nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per omessa pronuncia sul motivo di appello circa la violazione del diritto di difesa per non essere stata messa la società ricorrente in grado di partecipare alle attività ispettive svolte dall'OLAF e dalle autorità spagnole mentre solo con la notifica del primo pvc, in data 24 agosto 2011, era stata posta in grado di contestare le verifiche e di fare valere le proprie osservazioni.

3.1. In proposito la ricorrente si duole del fatto che la sentenza impugnata non si sarebbe pronunciata sul punto, benchè nelle proprie controdeduzioni in appello avesse specificamente richiamato le decisioni della Corte di Giustizia sull'obbligo degli stati membri di mettere il soggetto nei cui confronti si intende adottare una decisione ad esso lesiva di fare preventivamente conoscere il proprio punto di vista e tale obbligo fosse stato poi previsto dal Reg. n. 952 del 2012, art. 22, comma 1, par. 6, che aveva introdotto, sia pure successivamente all'avviso di cui si tratta, il nuovo codice doganale dell'Unione.

3.2. Premesso quanto già esposto in relazione al motivo n. 2, in merito alla mancanza di un obbligo della sentenza d'appello di rispondere specificamente a ciascuna delle deduzioni della parte esposte negli atti difensivi, nella specie la sentenza impugnata ha comunque risposto a tale deduzione a pagina 3 laddove ha affermato che era stata consentita la piena difesa da parte della società ricorrente, il che esclude la sussistenza del vizio così come denunciato con tale motivo di ricorso ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

3.3. Anche in tal caso è peraltro la stessa ricorrente a riconoscere (pag. 20 del ricorso per cassazione) che era venuta a conoscenza fin dal 24 agosto 2011, all'atto del ricevimento del primo PVC, delle indagini svolte dalla Amministrazione Tributaria Spagnola su delega dell'OLAF, per cui, essendo stato emesso l'atto impugnato in data 13.2.2012, aveva avuto un margine di tempo assai ampio per fare valere le proprie ragioni. Si trattava infatti del processo verbale di revisione delle bollette in questione con cui veniva concesso termine alla parte per presentare osservazioni e memorie, con pieno rispetto quindi anche della sentenza "Sopropè" della Corte di Giustizia, più volte invocata dalla ricorrente.

3.4. A parte il fatto che nella specie il diritto al contraddittorio è stato garantito, è comunque ampiamente consolidato l'indirizzo giurisprudenziale di questa Corte, condiviso in questa sede, per cui "in materia di dazi doganali, è legittimo l'atto di rettifica dell'accertamento emesso dall'amministrazione 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: v. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 218 del 08/01/2019 Rv. 652535 - 01). Ed anche con riguardo al diritto unionale in materia doganale è stato affermato che il rispetto del principio del contraddittorio nella fase amministrativa (pur non esplicitamente previsto dal Reg. CEE n. 2913 del 1992, sostituito dal Reg. UE n. 952 del 2013) deriva dal disposto del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, e costituisce, in ogni caso, un principio generale del diritto unionale, che trova applicazione tutte le volte che l'Amministrazione possa assumere nei confronti di un soggetto un atto lesivo; 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 in virtù della cd. prova di resistenza (v. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 12832 del 23/05/2018 Rv. 648523 - 01).

3.5. Nella specie il diritto al contraddittorio è stato assicurato e comunque la ricorrente non ha mai dedotto di avere offerto la cd. prova di resistenza, il che dimostra la infondatezza del rilievo.

4. Con il quarto motivo di ricorso viene dedotta la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per omessa pronuncia sul motivo di appello circa l'applicabilità delle esimenti di cui all'art. 220 del codice doganale comunitario, con riguardo alla eccezione riproposta con le controdeduzioni in grado di appello per cui l'art. 220 CDC, attribuisce alla buona fede dell'importatore efficacia esimente, non solo rispetto al pagamento delle sanzioni, ma anche al pagamento dei dazi all'importazione codificando nel settore doganale il principio del legittimo affidamento del privato nei confronti di un atto promanante da una pubblica autorità. In particolare la ricorrente ha rilevato che, poichè la disposizione prevede - anche in base alla interpretazione che ne hanno dato la Corte di cassazione ed il Tribunale di Giustizia - che, laddove sia esibito un certificato di origine inesatto, si procede alla contabilizzazione dei dazi e quindi al loro accertamento solo se l'operatore ha agito in mala fede o che la irregolarità del certificato non è dipesa da errore dell'autorità estera che lo ha rilasciato, gravava quindi sulla Amministrazione Finanziaria l'onere di dimostrare la mala fede della società ricorrente e non il contrario; per cui la Agenzia delle Dogane non avrebbe potuto, nel caso in esame, procedere alla contabilizzazione dei dazi a posteriori, avendo evidenziato solo irregolarità poste in essere da soggetti diversi rispetto all'importatore, mentre la società ricorrente con il ricorso iniziale aveva evidenziato che l'errore eventualmente compiuto ab origine presso EI Salvador non poteva essere ragionevolmente scoperto dalla società N. dal momento che i documenti ritenuti inesatti erano stati rilasciati dalle autorità competenti di un paese terzo che non aveva mai condiviso la tesi dell'OLAF circa la invalidità dei certificati: tanto più che, con sentenza 21.5.2012 emessa dal tribunale spagnolo nei confronti della consociata C. El Salvador SA, sarebbe stata riconosciuta la piena validità dei certificati FORM A. 4.1. Anche in tal caso il ricorso è in primo luogo inammissibile poichè viene dedotta la omissione di pronuncia su un motivo di appello che non esiste, mentre si tratterebbe in realtà di omessa risposta alla deduzione difensiva riproposta dalla società ricorrente nelle controdeduzioni in appello, e cioè quella concernente la applicazione della esimente della buona fede ai sensi dell'art. 220 CDC, su cui comunque una risposta vi è stata da parte della sentenza impugnata, la quale ha rilevato che la Agenzia delle Dogane, una volta venuta a conoscenza, attraverso le indagini effettuate dall'OLAF anche tramite la autorità finanziaria spagnola presso la sede di una società spagnola ed una missione

investigativa svolta in Salvador, 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, era obbligata 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.

4.2. Si tratta di risposta del tutto in linea e rispettosa della 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).

4.3. In ogni caso la deduzione difensiva si appalesava 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).

4.4. 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).

4.5. 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 a seguito della verifica dell'OLAF condotta anche tramite delega alla autorità spagnola e missione investigativa svolta in Salvador. Ne consegue che correttamente l'Ufficio doganale di Genova (OMISSIS) ha proceduto alla contabilizzazione a posteriori dei dazi in presenza di certificati di origine della merce che si sono rivelati invalidi poichè il prodotto non poteva essere ritenuto di origine "Salvador preferenziale" in quanto la materia prima non poteva essere ritenuta di origine spagnola e nemmeno proveniente dal Salvador essendo stata pescata nelle isole Seychelles; e poichè la falsità di detti certificati non è oggetto di contestazione, con ciò l'Ufficio ha assolto all'onere probatorio sullo stesso gravante, restando a carico dei contribuenti 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 inizialmente 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).

4.6. Ed anche di tale aspetto ha dato adeguatamente conto la sentenza impugnata richiamando la qualità di imprenditore professionale della società N. e la appartenenza della stessa allo stesso Gruppo C. cui apparteneva pure la C. Sa, che era la società fornitrice che aveva tratto in inganno le autorità salvadoregne facendosi rilasciare i certificati riportanti informazioni non veritiere.

5. Con il quinto motivo la società ricorrente deduce, infine, violazione e/o falsa applicazione dell'art. 78 CDC, del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, in materia di accertamento doganale e del Reg. della Commissione n. 2454/93/CEE, art. 75, disciplinante la fruizione dei benefici tariffari del Sistema delle Preferenze Generalizzate, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, nella parte in cui la sentenza impugnata aveva rigettato la eccezione della ricorrente circa la illegittimità del recupero a tassazione in quanto le presunte irregolarità dei certificati FORM A avrebbero riguardato solo alcuni dei lotti del pescato importato e non l'intero quantitativo della merce importata con i suddetti certificati; per cui sarebbero stati sufficienti i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione quanto ai lotti ritenuti irregolari a norma dell'art. 78 CDC, avendo anche la Commissione Europea - il cui parere era stato richiesto dalla autorità fiscale spagnola in merito alla possibilità di riconoscimento del sistema preferenziale solo per parte della merce - riconosciuto tale possibilità laddove sia possibile distinguere chiaramente i prodotti di origine preferenziale dagli altri che non lo sono.

4.1. Il motivo è infondato poichè le disposizioni normative citate non autorizzano la interpretazione che vorrebbe darne la ricorrente in ordine alla possibilità di "scissione" del certificato invalido, mentre prevedono che l'autorità doganale, se emergono errori relativi agli elementi presi a base dell'accertamento, procede alla relativa rettifica. Ed anche il Parere della Commissione Europea prodotto dalla ricorrente in allegato al ricorso (T. B3/OZ/ am/A. 20871 del 17.2.2012) prevede che il recupero del dazio addizionale solo con riferimento alla merce che non abbia la qualifica di prodotto originario ai sensi della disciplina in materia sia possibile solo laddove sia possibile distinguere chiaramente i prodotti di origine preferenziale da quelli che tali non sono. A tali fini dovrà essere provata adeguatamente la tracciabilità della merce sin dalla materia prima e fino alla sua lavorazione, in modo da potere calcolare precisamente il valore, sia dei prodotti di origine preferenziale, che di quelli privi di tale qualifica.

5.2. Nel caso di specie la sentenza impugnata ha rilevato, con motivazione non illogica, in risposta alla difesa proposta in appello dalla società N. in merito alla "riduzione" del recupero, come non fosse possibile, in presenza di un certificato invalido, scindere parte della merce compresa in quel certificato poichè il presupposto per godere di un trattamento privilegiato era la presenza di un certificato di origine preferenziale sul quale non vi fosse alcun dubbio, il che non poteva dirsi nella fattispecie in esame; tanto più che l'intero prodotto non poteva essere

ritenuto di origine "Salvador preferenziale" in quanto la materia prima non poteva ritenersi di origine comunitaria (nella specie spagnola) e nemmeno proveniente dal Salvador in quanto pescata nelle isole Seychelles.

5.3. Tale motivazione non è stata presa in esame dalla ricorrente che non ha dato neppure atto di una seconda autonoma ragione giustificatrice della decisione, limitandosi a dedurre il vizio di violazione di legge che non sussiste nel caso in esame poichè, sotto la veste di una violazione di legge, si deduce in realtà un errore di motivazione della sentenza impugnata.

5.4. In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, fra l'altro sottratta al sindacato di legittimità e la cui censura è possibile, in sede di legittimità, solo sotto l'aspetto del vizio di motivazione (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8315 del 04/04/2013 Rv. 626129 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 26110 del 30/12/2015 Rv. 638171 - 01; Sez. 1 -, Ordinanza n. 24155 del 13/10/2017 Rv. 645538 - 03), che, però nella specie non è stato dedotto. (Sez. 5, Sentenza n. 8315 del 04/04/2013 Rv. 626129 - 01 e successive conformi).

6. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. Le 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 22.6.2016.

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

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza