Sentenza del 23/01/2019 n. 1787 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

PROCEDIMENTO CIVILE - ATTI E PROVVEDIMENTI IN GENERE - IN GENERE Atti processuali - Interpretazione "utile" - Necessità - Fondamento - Fattispecie.

Massima:
Il giudice, a fronte di atti processuali che scontino un non insuperabile tasso di ambiguità, ove gli strumenti dell'ermeneutica lo consentano, deve interpretarli nel senso in cui possano avere qualche effetto, anziché in quello secondo cui non ne avrebbero alcuno, atteso che la regola dell'interpretazione "utile" è imposta sia dal diritto interno, da parte dell'art. 1367 c.c., sia dal diritto europeo, in forza dell'art. 6, par. 3, TUE (come modificato dal Trattato di Lisbona), che recepisce nel diritto dell'Unione i diritti fondamentali garantiti dalla CEDU e, tra questi, il diritto all'effettività della tutela giurisdizionale. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto infondata la dedotta violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato per avere la decisione gravata statuito in merito ad un avviso di accertamento erroneamente indicato nel corpo della sentenza, ma correttamente identificato nell'epigrafe della stessa).

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IN GENERE (TRIBUTI ANTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - TRIBUTI DOGANALI (DIRITTI DI CONFINE - DAZI ALL'IMPORTAZIONE ED ALLA ESPORTAZIONE - DIRITTI DOGANALI) - IN GENERE Contraddittorio endoprocedimentale - Art. 181-bis, par. 2, Reg. CEE n. 2454/1993 - Portata - Sindacato dell'autorità giudiziaria - Oggetto.

Massima:
In tema di dazi doganali, il contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art.181-bis, par. 2, del Reg. CEE n. 2454 del 1993, che costituisce espressione del diritto di difesa, mira a garantire l'osservanza della sequenza di regole imposta dal codice doganale comunitario per la determinazione del valore in dogana delle merci, sicché, solo in presenza di fondati dubbi sull'attendibilità del prezzo di transazione dichiarato, l'Amministrazione può ricorrere ai criteri sussidiari di determinazione del valore, quali previsti dagli artt. 30 e 31 del codice doganale, e sempreché tali dubbi persistano anche dopo la doverosa richiesta di informazioni

complementari, spettando al giudice nazionale il sindacato sia sulla fondatezza dei dubbi sull'attendibilità del prezzo dichiarato sia sul conferimento all'interessato di una ragionevole possibilità di contraddire.

Testo:

1. La S. A. s.p.a. introduceva nel deposito doganale dalla medesima gestito in (---), containers provenienti dalla dogana di Taranto contenenti capi di abbigliamento scortati da Modello T1 di transito comunitario emesso in data 18 luglio 2007 dall'Agenzia delle dogane di Caserta e destinati nuovamente all'Ufficio delle dogane di Taranto, sempre in regime di transito, in quanto rifiutati all'atto dell'importazione dalla società destinataria.

A seguito di richiesta avanzata dalla stessa società contribuente, l'Ufficio delle dogane di Caserta in data 19 luglio 2007 autorizzava la modifica di instradamento della merce verso la dogana di Bucarest, perchè destinata ad una società acquirente rumena.

In data 27 novembre 2007 perveniva all'Agenzia delle dogane di Caserta una nota con cui l'Autorità doganale rumena comunicava che nè la merce nè la relativa documentazione erano stati presentati all'ufficio doganale di destinazione e che i documenti forniti come prova della regolarità della procedura di transito non erano autentici.

Sulla scorta di tale comunicazione l'Agenzia delle dogane di Caserta attivava la procedura di revisione dell'accertamento del documento di transito comunitario, c.d. Modello T1, redigendo il relativo verbale, sulla scorta del quale provvedeva ad inviare alla locale Procura della Repubblica notizia di reato per gli illeciti attribuiti alla società contribuente, nonchè a notificare a quest'ultima l'avviso di rettifica dell'accertamento con richiesta di pagamento dei maggiori diritti doganali e maggiore IVA sul valore della merce rideterminato secondo i criteri di cui al Reg. CEE n. 2913 del 1992, artt. 30 e 31 (c.d. codice doganale comunitario), attraverso la consultazione del sistema denominato M.E.R.C.E., in dotazione all'Agenzia delle dogane, sul presupposto che il valore dichiarato in dogana nel documento di transito T1 non corrispondesse al reale valore di transazione nè rappresentasse il prezzo realmente pagato o da pagare, come prescritto dal citato Reg. CEE, art. 29.

La Commissione Tributaria Provinciale di Caserta, adita dalla S. A. s.p.a., rigettava il ricorso da questa proposto avverso l'atto impositivo, con sentenza n. 349 del 27 giugno 2008, che veniva impugnata dalla contribuente dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania che, con sentenza n. 261/52/10 del 20 ottobre 2010, rigettava l'appello, compensando le spese.

Sosteneva la Commissione di secondo grado che la procedura di revisione dell'accertamento era stata correttamente posta in essere dall'Ufficio doganale di Caserta non appena avuto notizia degli illeciti posti in essere dalla società contribuente; che era infondata l'eccezione di mancata preventiva verifica del valore delle merci da parte dell'ufficio doganale di Caserta atteso che dalla nota n. 5801 del 7 agosto 2007 inviata alla società contribuente risultava che la stessa era stata avvisata verbalmente del fatto che la merce doveva essere sottoposta a verifica fissa all'atto del

conferimento di una destinazione doganale all'estrazione dal magazzino, con onere (non adempiuto dalla società) di informare la stessa autorità per l'effettuazione dei controlli; che la S. A. s.p.a. non aveva efficacemente contestato l'affermazione dell'Ufficio doganale di aver omesso di comunicare a quest'ultimo l'orario di partenza della merce dal deposito, come previsto dal D.M. Finanze n. 548 del 1992, art. 14; che neanche era pertinente il riferimento ad una nota riservata dell'Il giugno 2007 dell'Ufficio di Napoli 2 dell'Agenzia delle dogane in quanto non riguardante le merci della società contribuente e diretta ad uffici doganali diversi da quello di Caserta; che era infondata l'eccezione relativa alla mancata applicazione dell'art. 29 del codice doganale stante le violazioni commesse dalla società; che, anche a voler prescindere da quanto disposto dall'art. 30, par. 1 e 2 del codice doganale, era corretto il ricorso da parte dell'Ufficio al sistema M.E.R.C.E. sia per la gravità dei reati contestati alla società contribuente, sia per l'impossibilità materiale dell'Ufficio di procedere alla verifica diretta della merce, sia per la affidabilità di quel sistema; che il disposto di cui al Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 181-bis, era applicabile alla merce regolarmente presentata in dogana e non a quella fraudolentemente sottratta all'accertamento, come nel caso di specie; che il disposto di cui all'art. 199 del codice doganale, in base al quale l'Ufficio doganale non poteva riscuotere i diritti e le sanzioni una volta svincolata la garanzia prestata all'atto dell'emissione del modello T1 verso la Romania, non era applicabile nel caso, come quello di specie, di obbligazione tributaria scaturente dall'accertamento di maggior valore delle merci a seguito di illecito penale.

2. Avverso detta statuizione la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a sette motivi, cui replica l'Agenzia delle dogane con controricorso.

3. Depositata dalla società ricorrente la memoria ex art. 378 c.p.c., all'udienza pubblica dell'8 novembre 2016, la causa è stata rinviata a nuovo ruolo, in attesa della decisione della Corte di Giustizia dell'Unione europea sulla questione pregiudiziale sollevata con ordinanza interlocutoria n. 9278 del 2016.

4. Rifissato il ricorso in udienza pubblica, la S. A. s.p.a. ha depositato nuova memoria ex art. 378 c.p.c. insistendo per l'accoglimento del ricorso, con vittoria di spese di giudizio.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione del principio di "corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato" di cui all'art. 112 c.p.c., per avere la CTR pronunciato in merito ad avviso di rettifica di accertamento diverso da quello effettivamente impugnato, individuato con "prot. n. 10087 del 4 dicembre 2007", relativo al modello T1 n. (---), correttamente indicato nell'epigrafe della sentenza, ma nel corpo della stessa indicato come avente "prot. n. 10088 del 4 dicembre 2007", relativo al modello T1 n. (---).

Il motivo è inammissibile.

In primo luogo, in difetto di autosufficienza, la ricorrente omette di indicare quali "questioni" ponesse l'atto impositivo effettivamente impugnato diverse da quelle invece poste dall'atto cui i giudici di merito hanno fatto erroneamente riferimento, anche al fine di valutare l'eventuale

pregiudizio inferto al diritto di difesa, la cui mancata prospettazione è un ulteriore indice di inammissibilità del motivo in esame, alla luce del costante orientamento della Corte in base al quale "la denuncia di vizi fondati sulla pretesa violazione di norme processuali non tutela l'interesse all'astratta regolarità dell'attività giudiziaria, ma garantisce solo l'eliminazione del pregiudizio subito dal diritto di difesa della parte in dipendenza della denunciata violazione. Sicchè una violazione che non abbia alcuna influenza in relazione alle domande o eccezioni proposte, e che sia diretta quindi all'emanazione di una pronuncia priva di rilievo pratico, non può costituire oggetto di motivo di ricorso. Ne consegue che è inammissibile l'impugnazione con la quale si lamenti un mero vizio del processo, senza prospettare anche le ragioni per le quali l'erronea applicazione della regola processuale abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto di difesa o altro pregiudizio per la decisione di merito (Cass. 5837/1997; 13373/2008; 6330/2014; 26831/14; 11354/16).

Peraltro, avendo la medesima ricorrente precisato (pag. 25) che la CTR aveva reiterato l'errore già commesso dai giudici di primo grado, va fatta applicazione anche del condivisibile principio affermato da Cass. SS.UU. n. 15277 del 2001 (che richiama Cass. 6961/87, 1241/95, 6152/96, 822/2000), secondo cui "il vizio di ultrapetizione della sentenza di primo grado non può essere utilmente dedotto come mezzo di ricorso per cassazione neppure se riferito alla sentenza di secondo grado confermativa della precedente, quando non abbia costituito oggetto di motivo di appello" (v. da ultimo, Cass. n. 10172 del 2015).

In ogni caso, la sussistenza di un mero errore materiale o, comunque, l'irrilevanza dell'errore denunciato si evince dal fatto, peraltro riferito nel ricorso, che il numero esatto dell'avviso di accertamento effettivamente impugnato (prot. n. 10087) emerge dall'intestazione della sentenza.

Invero, tale interpretazione degli atti processuali è conforme al condivisibile orientamento espresso, di recente, da Cass. 24198 del 2018, secondo cui "il giudice, al cospetto di atti processuali che scontino un non insuperabile tasso di ambiguità, ove gli strumenti dell'ermeneutica lo consentano deve interpretarli nel senso in cui possano avere qualche effetto, anzichè in quello secondo cui non ne avrebbero alcuno. Questa regola è imposta dal diritto interno e da quello comunitario. Sotto il primo profilo, è noto che il criterio dell'interpretazione utile è dettato dall'art. 1367 c.c. Sotto il secondo profilo, la necessità dell'interpretazione utile degli atti processuali è imposta dall'art. 6, comma 3, del Trattato sull'Unione Europea (nel testo consolidato risultante dalle modifiche apportate dal Trattato di Lisbona del 13.12.2007, ratificato e reso esecutivo con I. 2.8.2008 n. 130). Tale norma infatti recepisce nel diritto comunitario "i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali", e tra questi l'art. 6 C.E.D.U. include quello alla effettività della tutela giurisdizionale. Nell'interpretazione di tale precetto la Corte di Strasburgo ha ripetutamente affermato che gli organi giudiziari degli Stati membri, nell'interpretazione della legge processuale, "devono evitare gli eccessi di formalismo, segnatamente in punto di ammissibilità o ricevibilità dei ricorsi, consentendo per quanto possibile, la concreta esplicazione di quel diritto di accesso ad un tribunale previsto e garantito dall'art. 6 della C.E.D.U. del 1950" (Corte EDU, sezione 2, 28.6.2005, Zednik c. Repubblica Ceca, in causa 74328/01; Corte EDU, sez. 1, 21.2.2008,

Koskina c. Grecia, in causa 2602/06; e Corte EDU, sez. 1, 24.4.2008. Kemp c. Granducato di Lussemburgo, in causa 17140/05).

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata laddove aveva ritenuto corretta la revisione dell'accertamento del documento di transito comunitario (Modello T1) senza che l'Ufficio doganale avesse proceduto al controllo fisico delle merci sul presupposto che: 1) dalla nota n. 5801 del 7 agosto 2007 inviata alla società contribuente risultava che quest'ultima era stata avvisata verbalmente del fatto che la merce di cui al relativo T1 doveva essere sottoposta a verifica fissa all'atto del conferimento di una destinazione doganale all'estrazione dal magazzino; 2) che la contribuente non aveva contestato l'affermazione dell'Ufficio secondo cui la medesima società aveva omesso di comunicare alla Dogana l'orario di partenza della merce (obbligo previsto dal D.M. Finanze n. 548 del 1992, art. 14); 3) che era del tutto irrilevante il richiamo alla nota riservata dell'Il giugno 2007 dell'Ufficio doganale di Napoli 2, perchè non diretta all'Ufficio di Caserta nè riguardante le merci di cui all'avviso di accertamento.

Sostiene che la CTR non avrebbe adeguatamente considerato che la sopra citata nota 5801, contenente il riferimento ad un presunto invito verbale (che la ricorrente dubita essere stato effettivamente dato), era stata inviata quando la merce era stata svincolata già da un mese e l'Amministrazione doganale ben avrebbe potuto disporre una visita alle merci o bloccarne la partenza fino all'avvenuta verifica fisica delle stesse; che l'Autorità doganale aveva autorizzato l'estrazione delle merci dal deposito cosicchè non aveva alcun rilievo la contestata omessa comunicazione dell'orario di partenza delle merci dal deposito; che dalla copia della nota riservata di cui sopra si è detto, prodotta dalla stessa Agenzia delle dogane, risultava che era stata trasmessa, a mezzo fax, all'Ufficio di Caserta e si riferiva proprio al documento di transito oggetto di accertamento.

Il motivo si profila inammissibile in quanto la ricorrente, sotto le spoglie dell'assunto vizio motivazionale, ha, in sostanza, dedotto un vizio di violazione di legge che non risponde quindi all'archetipo della censura denunciata, non avendo rilevanza un'insufficiente motivazione in diritto.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata laddove ha ritenuto che la merce fosse stata fraudolentemente sottratta all'accertamento, con conseguente inapplicabilità del Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 181 bis, che impone il preventivo contraddittorio con la parte sul valore delle merci prima della rettifica dello stesso.

Sostiene che la merce in questione era transitata in regime ordinario attraverso le dogane di Taranto, Napoli e Caserta e, pertanto, più volte presentata in dogana e che l'affermazione della CTR che la merce era stata, invece, sottratta fraudolentemente all'accertamento era pure contraddetta da quanto si legge a pag. 7 (ove la Commissione d'appello sostiene che la società contribuente aveva presentato il "mod. T1 in procedura ordinaria (...) per l'accettazione presso la dogana di Caserta in (--), con l'indicazione che la merce era pronta per la verifica presso il Magazzino di (---)") e a pag. 8 della sentenza (ove si dà atto che "in data 18 e 20 luglio 2007 M.G.,

in qualità di dichiarante della S.A A., presentava all'ufficio doganale di Caserta (...) tre partite di merci").

Il motivo è inammissibile in quanto irrilevante, non essendosi trattata, nella specie, di una sottrazione fraudolenta della merce all'accertamento, ma bensì di un accertamento da parte dell'Agenzia delle dogane del valore proprio di quest'ultima.

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce la violazione del Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 181-bis, paragrafo 2, e del Reg. CEE n. 2913 del 1992(C.D.C.), art. 4, n. 19, applicabile ratione temporis, nonchè dei principi espressi dalla Corte di Giustizia Europea nella sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè, sostenendo che tale disposizione, che disciplina le modalità di determinazione del valore in dogana delle merci importate sussistendo fondati dubbi sul valore dichiarato, e quindi la revisione di tale valore, prevede il preventivo contraddittorio con "la persona interessata", senza fare alcuna distinzione tra merce regolarmente presentata in dogana e merce fraudolentemente sottratta a detta presentazione, come invece sostenuto dalla CTR campana.

5. Con il quinto motivo la ricorrente deduce la violazione del Reg. CEE n. 2913 del 1992(C.D.C.), art. 29, applicabile ratione temporis, per avere la Commissione di appello escluso l'applicabilità della citata disposizione, dettata in materia di determinazione del valore in dogana delle merci, in presenza di "violazioni commesse dalla società", legittimando il ricorso fatto dall'Agenzia delle dogane alle modalità previste dal medesimo Reg., art. 30, ma solo in via sussidiaria, così ponendosi in contrasto sia con il citato art. 29 - in base alla quale il valore in dogana delle merci è quello di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci, e, quindi, quello risultante dalle fatture di acquisto - sia con il principio affermato dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza resa in causa C-422/00, Capespan, secondo cui può ricorrersi alle modalità indicate nel citato Reg., art. 30, "allorchè l'applicazione dell'art. 29 del codice doganale comunitario non consente di determinare il valore in dogana".

6. Con il sesto motivo la ricorrente deduce la violazione del Reg. CEE n. 2913 del 1992(C.D.C.), art. 30, applicabile ratione temporis, per avere la Commissione di appello applicato, per la determinazione del valore della merce, il sistema denominato M.E.R.C.E., in dotazione all'Agenzia delle dogane, invece di procedere con le modalità previste dalla citata disposizione, nell'ordine in essa indicate e cioè, applicando dapprima il valore di transazione di merci identiche, quindi di quelle similari, poi il valore calcolato o ricostruito ed infine il valore dedotto.

7. Con il settimo motivo la ricorrente deduce la violazione falsa applicazione del Reg. CEE n. 2913 del 1992 (C.D.C.), artt. 29, 30 e art. 31, par. 2, lett. g), applicabile ratione temporis, per avere la Commissione di appello legittimato il ricorso dell'Agenzia delle dogane, per la determinazione del valore della merce, al sistema denominato M.E.R.C.E., in dotazione alla predetta Agenzia, nonostante l'art. 31, par. 1, stabilisca che "Se il valore in dogana delle merci non può essere determinato ai sensi degli artt. 29 e 30, esso viene stabilito, sulla base dei dati disponibili nella Comunità" ma, ai sensi del citato art. 31, par. 2, lett. g), non "su valori arbitrari o fittizi", come dovevano ritenersi quelli estratti dal database M.E.R.C.E. Sostiene, inoltre, che la CTR, nel reputare legittimo il ricorso a tale sistema, si era posto in contrasto anche con la giurisprudenza

di legittimità secondo cui le mere elaborazioni statistiche, per la loro intrinseca aleatorietà, non possono costituire un dato di per sè idoneo a legittimare una pretesa recuperatoria.

8. I motivi quarto, quinto, sesto e settimo - da trattare congiuntamente per connessione - sono fondati.

8.1. Giova ricordare, con specifico riferimento al contraddittorio in materia doganale, rilevante nel presente procedimento, nel quale l'Amministrazione delle dogane ha emesso nei confronti della società contribuente un avviso di rettifica per la ripresa di dazi doganali, che questa Corte si è più volte pronunziata, sulla scia dei precedenti resi dalla Corte di Giustizia.

In particolare, la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che il rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente richiamato dal Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913 (codice doganale comunitario), si evince dalle previsioni espresse del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, e costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. Ne deriva che la denuncia di vizi di attività dell'Amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale. Per altro verso, questa Corte ha ritenuto 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, preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento comunque anticipato rispetto all'impugnazione in giudizio del detto avviso (Cass. n. 23669 del 2018; Cass. 15032 del 2014; Cass. n. 8399). In particolare, da ultimo nella ordinanza n. 23669 del 2018, questa Corte ha precisato come la disciplina di cui al citato art. 11 - nella versione ante novella del D.L. n. 1 del 2012, convertito dalla L. n. 27 del 2012 - sia stata promossa dalla Corte di giustizia, con la sentenza del 20 dicembre 2017, causa C- 276/16, Preqù-Italia, secondo cui "il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi deve essere interpretato nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento, adottato dall'autorità doganale in mancanza di una previa audizione dell'interessato, non sono violati se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma rinviando al Reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, art. 244, come modificato dal Reg. (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, senza che la proposizione di un ricorso amministrativo sospenda automaticamente l'esecuzione dell'atto impugnato, dal momento che l'applicazione dell'art. 244, comma 2, di detto regolamento da parte dell'autorità doganale non limita la concessione della sospensione dell'esecuzione qualora vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata con la normativa doganale o vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato" e "la violazione del diritto di essere ascoltati determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento

amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso".

8.2. Ciò posto, in generale, in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia doganale, sulla specifica garanzia procedurale di cui al Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 181-bis, par. 2, questa Corte ha precisato che, in considerazione del fatto che la normativa unionale con la previsione, in forza degli artt. 29, 30 e 31 del codice doganale comunitario, di una rigida sequenza di regole di determinazione del valore doganale, mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro, che esclude l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi il carattere sussidiario, si spiega il perchè il regolamento attuativo del codice abbia predisposto una apposita disciplina, regolata dall'art. 181-bis, qualora le autorità doganali abbiano "fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29 codice doganale": in questo caso, per potersi discostare dalla regola generale fissata dall'art. 29, secondo cui l'unico valore rilevante ai fini dell'obbligazione doganale è il valore in dogana coincidente, di norma, col valore di transazione, ossia col prezzo effettivamente pagato o da pagare, l'autorità doganale deve chiedere informazioni complementari e sollecitare il contraddittorio (Cass. n. 8323 del 2013 e n. 20931 del 2013). Anche di più recente con le ordinanze n. 23245 e 23246 del 2018, questa Corte ha rimarcato che criteri di determinazione del valore in dogana devono essere applicati in base sì agli artt. 29, 30 e 31 del codice doganale comunitario, ma rispettando il nesso di sussidiarietà tra essi esistente: soltanto quando il valore in dogana non possa essere determinato applicando la disposizione precedente, si deve far riferimento a quella immediatamente successiva secondo l'ordine stabilito dal codice (sentenza della Corte di giustizia del 12 dicembre 2013 in causa C-116/12, Christodoulou e a., punto 43); in particolare - si è ribadito - che il valore di transazione resta il metodo prioritario di determinazione, in quanto è considerato il più adatto ed il più frequentemente utilizzato e per disattenderlo, occorre che: 1) l'Amministrazione abbia fondati dubbi che esso sia inattendibile; 2) i dubbi persistano, anche dopo una richiesta di ulteriori informazioni o complementi di documentazione e dopo aver fornito all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi sui quali sono fondati tali dubbi; 3) l'Amministrazione ricorra in primo luogo ai metodi di valutazione immediatamente sussidiari, ossia a quelli stabiliti dall'art. 30 del codice doganale comunitario, in successione.

8.3. Sulla specifica garanzia procedurale di cui al citato art. 181-bis, la Corte di Giustizia UE, sez. 1, già nella sentenza del 13 marzo 2014, cause riunite C-29/13 e C-30/13, Global Trans Lodzhistik OOD ha affermato che "il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto esso lesivo (sentenza del 18 dicembre 2008, Sopropè, C-349/07, Racc. pag. 1-10369, punto 36). In forza di tale principio, richiamato espressamente al Reg. n. 2454/93, art. 181 bis, par. 2, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente (sentenza Sopropè, cit., punto 37 e giurisprudenza ivi citata)." (paragrafo 57).

Ha aggiunto che "il codice doganale non contiene alcuna disposizione relativa alle conseguenze dell'annullamento di una "decisione definitiva", ai sensi del Reg. n. 2454/93, art. 181 bis, par. 2, risultante da una violazione del principio attinente al rispetto dei diritti della difesa.

Ciò considerato, tenuto conto dell'autonomia procedurale lasciata agli Stati membri dall'art. 245 del codice doganale, spetta al giudice nazionale determinare dette conseguenze alla luce delle circostanze particolari del caso di specie e purchè, da un lato, le misure adottate in tal senso siano dello stesso genere di quelle di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione. " (paragrafi 59 e 60). Da qui il principio di diritto secondo cui:" in caso di violazione del diritto dell'interessato di essere sentito e di sollevare obiezioni previsto al Reg. n. 2454/93, art. 181 bis, par. 2, spetta al giudice nazionale determinare, tenuto conto delle circostanze particolari del caso di specie sottopostogli e alla luce dei principi di equivalenza e di effettività, se, qualora la decisione adottata in violazione del principio relativo al rispetto dei diritti della difesa debba essere annullata per tale motivo, esso sia tenuto a pronunciarsi sul ricorso proposto contro tale decisione o possa considerare un rinvio della controversia all'autorità amministrativa competente" (par. 61).

8.4. Sempre in tema la Corte di Giustizia UE, sez. VI, nella sentenza 16 giugno 2016, in causa C-291/15, ha affermato il seguente principio: "Il Reg. (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del Reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario, art. 181bis, come modificato dal Reg. (CE) n. 3254/94 della Commissione, del 19 dicembre 1994, deve essere interpretato nel senso che non osta a una prassi delle autorità doganali (come quella di cui al procedimento principale) secondo la quale il valore in dogana delle merci importate è determinato con riferimento al valore di transazione di merci similari, metodo di cui al Reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, art. 30, come modificato dal Reg. (CE) n. 82/97 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996, ove si ritenga che il valore di transazione indicato, confrontato con la media statistica dei prezzi di acquisto riscontrati nell'importazione di merci similari, sia anormalmente basso quantunque l'autorità doganale non confuti nè ponga altrimenti in dubbio l'autenticità della fattura o del documento probatorio del bonifico presentati per giustificare il prezzo effettivamente corrisposto per le merci importate e senza che l'importatore, in risposta alla richiesta in tal senso dell'autorità doganale, adduca prove aggiuntive per dimostrare l'esattezza del valore di transazione delle stesse".

In particolare, nella richiamata pronuncia la Corte europea ha affermato che: "Ne deriva che le autorità doganali possono, per determinare il valore in dogana, non tenere conto del prezzo dichiarato delle merci importate e ricorrere ai metodi secondari di determinazione del valore in dogana delle merci importate, quali previsti agli arttt. 30 e 31 del codice doganale, e, segnatamente, al prezzo di vendita di merci similari, qualora i loro dubbi sul valore di transazione delle merci persistano, anche dopo una richiesta di ulteriori informazioni o complementi di documentazione e dopo aver fornito all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi sui quali sono fondati tali dubbi" (par. n. 35);

Ha poi aggiunto che "spetta, tuttavia, al giudice del rinvio, l'unico ad avere una conoscenza diretta della controversia ad esso sottoposta, determinare se i dubbi dell'autorità doganale (di cui al procedimento principale) siano fondati al fine di ricorrere a detti metodi secondari e se tale autorità abbia fornito all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi sui quali sono fondati tali dubbi" (par. n. 36).

La Corte, nel par. 38, ha precisato che "per quanto riguarda in particolare la fondatezza dei dubbi di cui trattasi, va notato che dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che, nel procedimento principale, l'autorità doganale interessata ha considerato che il valore di transazione dichiarato delle merci importate fosse eccezionalmente basso rispetto al valore statistico medio per l'importazione di merci comparabili. Nella specie (...) risulta che, per quanto riguarda taluni prodotti di cui al procedimento principale, il prezzo dichiarato era inferiore al prezzo medio statistico di più del 50%" e quindi ha aggiunto al successivo par. 39, che "In tali circostanze, si deve considerare che una differenza di prezzo, come quella constatata, è sufficiente a giustificare i dubbi nutriti dall'autorità doganale e il rigetto da parte della stessa del valore in dogana delle merci in questione".

8.5. Nella specie, la CTR non si è uniformata ai superiori principi, per avere erroneamente ritenuto che la configurabilità dell'illecito penale esonerasse dal procedimento di determinazione del valore doganale delle merci in base agli art. 29 e segg. del c.d.c. - il che non è potendo la frode determinare soltanto il venire meno del regime sospensivo del transito comunitario esterno - e per avere escluso l'applicabilità delle garanzie procedimentali di cui al citato art. 181-bis, per essere stata la merce "fraudolentemente sottratta all'accertamento".

9. In conclusione, vanno accolti i motivi quarto, quinto, sesto e settimo, dichiarati inammissibili il primo, il secondo e il terzo; con cassazione della sentenza impugnata - in relazione ai motivi accolti - e rinvio alla Commissione Tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, per il riesame della vicenda nel merito e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte:

accoglie i motivi quarto, quinto, sesto e settimo del ricorso; dichiara inammissibili il primo, il secondo e il terzo motivo; cassa la sentenza impugnata - in relazione ai motivi accolti - e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese relative al giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 gennaio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza