Sentenza del 23/01/2019 n. 1789 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

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 due documenti Modello T1 di transito comunitario emessi 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 autorizzava la modifica di instradamento della merce verso la dogana di Bucarest, perchè destinata ad una società acquirente rumena.

L'Autorità doganale rumena segnalava all'Agenzia delle dogane di Caserta che nè la merce nè la relativa documentazione erano state presentate 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, all'esito del quale, sul presupposto che il valore delle merci dichiarato in dogana nei documenti di transito T1 non corrispondesse al reale valore di transazione nè rappresentasse il prezzo realmente pagato o da pagare, notificava alla società contribuente due avvisi di rettifica dell'accertamento (prot. n. 10086 e 10088) con richiesta di pagamento dei maggiori diritti doganali e maggiore IVA sul valore delle merci 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.

1.2. La Commissione Tributaria Provinciale di Caserta, adita dalla S. A. s.p.a., rigettava i ricorsi da questa proposti avverso gli atti impositivi, con sentenze n. 348 e 350 del 27 giugno 2008, che venivano impugnate dalla contribuente dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania che, con sentenze n. 103 e 104 del 12 novembre 2009, dichiarava nulle le sentenze della CTP, dinanzi alla quale disponeva riassumersi i giudizi.

A seguito di riassunzione, la CTP di Caserta, riuniti i ricorsi proposti dalla società contribuente, li accoglieva con sentenza n. 19 del 16 gennaio 2012, annullando gli avvisi di accertamento impugnati.

1.3. L'Agenzia delle dogane proponeva, quindi, appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania che, con sentenza n. 29 del 28 gennaio 2013, annullava le sentenze n.

103 e 104 del 2009 emesse dalla medesima CTR (sezione 27) e la successiva sentenza pronunciata in sede di rinvio dalla CTP di Caserta (sent. n. 19 del 2012) e confermava gli avvisi di rettifica impugnati, rigettando gli appelli originariamente proposti dalla società contribuente avverso le prime sentenze della CTP di Caserta (n. 348 e 350 del 27 giugno 2008).

Sosteneva la CTR campana che le sentenze emesse dalla medesima Commissione regionale erano "prive di effetti giuridici" in quanto avevano disposto la rimessione delle cause al giudice di primo grado in assenza dei presupposti di cui agli artt. 161 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 59, e conseguentemente era affetta da nullità anche la sentenza emessa dalla CTP in sede di rinvio.

1.4. La Commissione di secondo grado nel merito osservava che: 1) gli atti impositivi erano ampiamente motivati e contenevano tutti gli elementi necessari (indicazione dell'Organo cui ricorrere; del responsabile del procedimento etc.) per l'esercizio del diritto di difesa, con inesistenza della violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7; 2) gli avvisi di rettifica contenevano tutti gli elementi essenziali del richiamato processo verbale di revisione dell'accertamento, con conseguente mancata necessaria allegazione di quest'ultimo; 3) non sussisteva la prospettata violazione L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, per le ragioni espresse dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 13890 del 2008, dal momento che il processo verbale di constatazione non era suscettibile di impugnazione autonoma, avuto riguardo ai rimedi difensivi, mediante instaurazione della controversia doganale, di cui al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11. comma 7; 4) la normativa procedurale di cui al Reg. n. 2454 del 1993, art. 181-bis. non poteva essere applicata in presenza di illeciti penali posti all'attenzione dell'Autorità giudiziaria, come nella fattispecie, anche se, come dichiarato dalla parte, ancora in sede di indagini preliminari; 5) che era corretto, in quanto conforme alla normativa in materia (Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 78), il ricorso da parte dell'Ufficio al sistema M.E.R.C.E. per l'attribuzione del valore alle merci sottratte al controllo doganale, stante anche l'inattendibilità dei valori dichiarati in rapporto a quelli relativi a merci dello stesso tipo e provenienza.

2. Avverso la sentenza della CTR n. 29/50/13, la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a undici motivi, cui ha replicato l'Agenzia delle dogane con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 161 e 327 c.p.c., dell'art. 2909 c.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 50, 51 e 62, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce la medesima questione posta al primo motivo ma come error in iudicando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

3. Con il terzo motivo deduce, in via subordinata, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

4. Con i suddetti motivi - da esaminarsi congiuntamente perchè strettamente connessi - la ricorrente sostiene che la CTR, in assenza di specifica domanda avanzata da una delle parti e,

quindi, pronunciando ultra petita, e, in violazione del principio di intangibilità del giudicato, posto dall'art. 2909 c.c., aveva annullato due sentenze con le quali la medesima CTR della Campania (n. 103 e 104 del 2009), pronunciando in sede di appello proposto dalla società contribuente avverso due sentenze della CTP di Caserta (n. 348 e 350 del 2008) che avevano rigettato i ricorsi proposti avverso gli atti impositivi, ne aveva dichiarato la nullità e rinviato alla Commissione Tributaria Provinciale per un nuovo giudizio, a seguito del quale la CTP di Caserta aveva pronunciato sentenza (n. 19/6/12), questa volta di accoglimento del ricorso della contribuente, poi dall'Agenzia delle dogane impugnata dinanzi alla CTR, la quale, dichiarata la nullità delle dette sentenze n. 103 e n. 104 del 2009 e n. 19/06/12, aveva pronunciato sul gravame proposto dalla società contribuente avverso le prime due sentenze della CTP di Caserta (n. 348 e 350 del 2008) mentre avrebbe dovuto pronunciare sull'appello proposto dall'Ufficio doganale avverso la sentenza della CTP di Caserta (n. 19/6/12).

4.1. I suddetti motivi sono inammissibili.

4.2. Al riguardo, la ricorrente non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata che, sebbene attraverso passaggi logici svolti ad abundantiam- relativi alla declaratoria di nullità delle sentenze della CTR della n. 103 e 104 del 2009 e di rigetto degli appelli riuniti proposti dalla società S. A. s.p.a. avverso le sentenze della CTP di Caserta n. 348 e 350 del 2008 - ha annullato espressamente nel dispositivo la sentenza, oggetto di impugnativa, della CTP di Caserta n. 19/6/12 - di accoglimento, previa riunione, dei ricorsi della società contribuente - con ciò sostanzialmente accogliendo l'appello proposto avverso quest'ultima dall'Agenzia delle dogane e confermando, peraltro, espressamente, la legittimità dei contestati due avvisi di rettifica di accertamento prot. n. 10086 e 10088.

5. Con il quarto motivo la ricorrente deduce, in via subordinata, il vizio di omessa e/o insufficiente motivazione della sentenza impugnata laddove, nell'argomentare sull'eccepito difetto di motivazione degli atti impositivi impugnati con riferimento all'assimilabilità delle merci dichiarate in regime di transito a quelle prese a riferimento dall'Ufficio delle dogane nel sistema M.E.R.C.E., la CTR ha genericamente affermato che "l'atto impositivo, riportando gli elementi essenziali adempie all'obbligo di permettere al contribuente di conoscere le motivazioni logico-giuridiche e di fatto che hanno determinato l'emissione del provvedimento".

6. Con il quinto motivo la ricorrente deduce, sempre in via subordinata, la medesima questione posta nel precedente quarto motivo ma con riferimento alla violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 5 bis.

Il quarto e il quinto motivo - da trattare congiuntamente per connessione- si profilano, in primo luogo, inammissibili.

Quanto al quarto motivo, per giurisprudenza consolidata il vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 28 gennaio 2013) concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione

tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6,c. e dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015).

Nella specie, il motivo si profila inammissibile, in quanto la ricorrente non ha assolto il suddetto onere, essendo stati dedotti profili attinenti la denunciata insufficienza motivazionale degli atti impositivi in questione preclusi alla luce del nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Quanto al quinto motivo, la ricorrente, pur denunciando, apparentemente, una violazione di legge chiede, in realtà, a questa Corte di pronunciarsi ed interpretare questioni di mero fatto non censurabili in questa sede mostrando di anelare ad una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito, nel quale ridiscutere analiticamente tanto il contenuto dei fatti storici quanto le valutazioni di quei fatti espresse dal giudice di appello - non condivise e per ciò solo censurate al fine di ottenerne la sostituzione con altre più consone alle proprie aspettative.

In ogni caso, nel merito, entrambe le censure sono infondate.

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento, imposto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, è soddisfatto ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur", e ciò può fare anche per relationem, ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, purchè ne riproduca il contenuto essenziale, in quanto l'obbligo di allegazione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, u.p., deve intendersi riferito ai soli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass. n. 23923 del 2016; n. 9323 e n. 28713 del 2017), spettando comunque a quest'ultimo "provare che almeno una parte del contenuto di tali atti sia necessaria ad integrarne la motivazione" (Cass. cit.; conf. Cass. n. 2614 del 2016 che, con riferimento alla disciplina anteriore alla L. citata, art. 7, ha affermato che "ai fini dell'annullamento il contribuente deve quindi provare non solo che gli atti ai quali fa riferimento l'atto impositivo o quelli cui esso rinvia sono a lui sconosciuti, ma anche che almeno una parte del contenuto di essi sia necessaria ad integrare direttamente o indirettamente la motivazione del suddetto atto impositivo, e che quest'ultimo non la riporta, per cui non è comunque venuto a sua conoscenza"; da ultimo, Cass. n. 30823 del 2017). Inoltre, secondo il consolidato orientamento di legittimità, in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale

conoscenza per effetto di precedente comunicazione. Parimenti il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, u.p., stabilisce che solo se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale (Cass. n. 24294 del 2018; 28713 del 2017; n. 18073 del 2008; n. 407 del 2015). Peraltro, questa Corte ha precisato che il requisito motivazionale dell'avviso di accertamento esige, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, l'indicazione delle norme in tesi violate e dei fatti che integrerebbero la relativa inosservanza, mentre non è necessaria la formulazione delle argomentazioni giuridiche a sostegno dell'atto, nè la valutazione critica degli elementi acquisiti, restando la relativa problematica influente nel giudizio d'impugnazione dell'atto, al diverso fine dell'indagine sul fondamento della pretesa impositiva (Cass. 17/12/2001, n. 15914; v. anche, ex multis, Cass. 11/11/2011,n. 23615; Cass. 21/11/2001,n. 14700; da ultimo, Cass. n. 14038 del 2018).

Nella specie, il giudice a quo, si è attenuto ai suddetti principi, in quanto, con una motivazione congrua ed esente da vizi logici-giuridici, ha ritenuto correttamente assolto l'obbligo di motivazione per relationem dell'avviso di rettifica in questione, stante la constatata riproduzione in esso- con una valutazione in fatto non sindacabile in sede di legittimità- degli "elementi essenziali" del verbale di revisione dell'accertamento, in modo tale da permettere al contribuente di conoscere le motivazioni logico-giuridiche e di fatto che ne avevano determinato l'emissione.

7. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia, in via subordinata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 181-bis, par. 2, e del Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 4, n. 19, (C.D.C.), applicabile ratione temporis, nonchè dei principi espressi dalla Corte di Giustizia Europea nelle sentenze del 28 febbraio 2008, causa C-263/06, Carboni e derivati s.r.l. e del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè, per avere la CTR - nel rigettare gli appelli della società contribuente avverso le sentenze della CTP di Caserta n. 348 e 350 del 2008 - erroneamente ritenuto che la garanzia procedurale di cui al citato art. 181-bis, non fosse applicabile alla fattispecie "in presenza di illeciti penale posti all'attenzione dell'Autorità Giudiziaria, anche se (...) ancora in sede di indagini preliminari", ancorchè in base ai principi di tutela del contraddittorio di cui alla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea nonchè di quella interna (è richiamata la sentenza Cass. n. 14105/2010), nel caso di fondati dubbi che il valore dichiarato in dogana non corrisponda a quello effettivo, la rideterminazione dello stesso è ammessa solo nel caso di previa richiesta al contribuente di ulteriori informazioni o complementi di documentazione e dopo avere fornito all'interessato una ragionevole possibilità di fare valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi alla base di detti dubbi.

8. Con l'ottavo motivo la ricorrente deduce, in subordine, la violazione del Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 29, applicabile ratione temporis, per avere la CTR - nel rigettare gli appelli della società contribuente avverso le sentenze della CTP di Caserta n. 348 e 350 del 2008 - escluso l'applicabilità della citata disposizione, dettata in materia di determinazione del valore in dogana delle merci, in presenza di presunti "elementi rappresentati da illecito penale", di una indimostrata "inesattezza del valore dichiarato" della merce, e di una "grande differenza di valore" della stessa rispetto alle medie risultanti dal database M.E.R.C.E., mentre in base alla predetta disposizione, come interpretata anche dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di

Giustizia UE, sent. C-422/00, Capespan), il valore in dogana delle merci è sempre quello di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci, e, quindi, quello risultante dalle fatture di acquisto.

9. Con il nono motivo la ricorrente deduce, in subordine, la violazione del Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 30, applicabile ratione temporis, per avere la CTR - nel rigettare gli appelli della società contribuente avverso le sentenze della CTP di Caserta n. 348 e 350 del 2008 - 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 indicato 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, essendo consentito il ricorso al criterio residuale previsto al successivo citato Reg. CEE, art. 31, e rappresentato dal "valore determinato conformemente ai dati disponibili della Comunità, ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali dell'accordo relativo all'attuazione dell'art. 7 dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio, dell'art. 7 dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio e delle disposizioni del presente capitolo" (art. 28 e segg. codice doganale).

10. Con il decimo motivo la ricorrente deduce, in subordine, la violazione falsa applicazione del Reg. CEE n. 2913 del 1992, artt. 29, 30 e art. 31, par. 2, lett. g), applicabile ratione temporis, per avere la CTR- nel rigettare gli appelli della società contribuente avverso le sentenze della CTP di Caserta n. 348 e 350 del 2008 -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, paragrafo 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.

11. I motivi sesto, ottavo, nono e decimo - da trattarsi congiuntamente per connessione - sono fondati.

11.1. 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 due avvisi 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 all'art. 11 cit. - 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 del 1992 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, art. 244, come modificato dal reg. (CE) n. 2700 del 2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 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".

11.2. 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.

11.3. 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 del 1993, 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 del 1993, 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 del 1993, 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).

11.4. 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 del 1993 della Commissione, del 2 luglio 1993, art. 181 bis, che fissa talune disposizioni d'applicazione del reg. (CEE) n. 2913 del 1992 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario, come modificato dal reg. (CE) n. 3254 del 1994 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 del 1992 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, art. 30, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal reg. (CE) n. 82 del 1997 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 artt. 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" (paragrafo 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" (paragrafo 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".

11.5. 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, in presenza di illeciti penali posti all'attenzione dell'Autorità giudiziaria (anche se, come dichiarato dalla parte si era ancora in sede di indagini preliminari).

12. Con il settimo motivo la ricorrente deduce, in subordine, la violazione del diritto di difesa di essa contribuente, previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, nell'interpretazione risultante dall'ordinanza della Corte cost. n. 244 del 2009, e dal D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, nonchè dei principi espressi dalla Corte di Giustizia Europea nella sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè, per avere la CTR - nel rigettare gli appelli della società contribuente avverso le sentenze della CTP di Caserta n. 348 e 350 del 2008 - erroneamente ritenuto validi gli avvisi di rettifica di accertamento benchè l'Agenzia delle dogane avesse notificato alla società contribuente questi ultimi, senza attivare il preventivo ed obbligatorio contraddittorio con la società verificata e senza neanche attendere il decorso del termine dilatorio di sessanta giorni di cui alla citata norma dello Statuto dei diritti del contribuente.

13.Con l'undicesimo motivo la ricorrente deduce, in subordine, il vizio di motivazione della sentenza impugnata laddove la CTR - nel rigettare gli appelli della società contribuente avverso le sentenze della CTP di Caserta n. 348 e 350 del 2008- ha omesso di pronunciarsi sulle contestazioni mosse in ordine all'assimilazione delle merci oggetto di verifica a quelle prese a riferimento dall'Ufficio doganale e sull'inattendibilità dei criteri utilizzati dall'Ufficio per determinare il nuovo valore.

14. L'accoglimento dei motivi sesto, ottavo, nono e decimo rende inutile la trattazione dei motivi settimo e undicesimo, con assorbimento degli stessi.

15. In conclusione, accoglie i motivi sesto, ottavo, nono e decimo, dichiara inammissibile il primo, il secondo, il terzo e rigetta il quarto e il quinto, assorbiti i restanti; con cassazione della sentenza impugnata - in relazione ai motivi accolti -, e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, affinchè decida il merito della vicenda.

P.Q.M.

La Corte accoglie i motivi sesto, ottavo, nono e decimo e dichiara inammissibile il primo, il secondo, il terzo e respinge il quarto e il quinto, assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata - in relazione ai motivi accolti - e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.

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