# Sentenza del 11/09/2019 n. 22648 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

Dalla narrazione in fatto della pronuncia impugnata si evince che: l'Agenzia delle Dogane aveva emesso, nei confronti della società contribuente, relativamente alla dichiarazione doganale di importazione dell'anno 2005, un avviso di rettifica e revisione dell'accertamento con il quale si era provveduto al recupero di maggiori diritti doganali, a seguito di indagini svolte dall'OLAF e dalla Guardia di Finanza sulle partite di lampadine a risparmio energetico importate dalla società M. Uno Trading Consorzio Grandi Magazzini tramite la contribuente, in qualità di spedizioniere doganale, essendo emerso che le stesse non avevano provenienza malese, come dichiarato al momento dell'importazione, ma cinese; avverso il suddetto atto aveva proposto ricorso la contribuente; la Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia aveva rigettato il ricorso; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello la contribuente.

La Commissione Tributaria Regionale della Liguria ha rigettato l'appello, in particolare, ha ritenuto che: era infondato il motivo di appello relativo alla inammissibilità della costituzione dell'Agenzia delle Dogane in primo grado, essendo irrilevante ai fini della decisione; era corretta l'attribuzione alla contribuente, quale spedizioniere doganale, della responsabilità per il pagamento dei maggiori dazi doganali richiesti, in quanto la stessa rispondeva per fatto proprio, avendo agito in nome proprio e per conto di terzi; l'avviso di rettifica era motivato, in quanto dalla relata di notifica prodotta risultava che alla società era stato notificato anche il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza; sussisteva la prova dell'origine cinese del prodotto, tenuto conto delle risultanze dell'indagine OLAF; non sussisteva alcuna violazione dell'art. 220 C.D.C., commi 1 e 2; non sussisteva alcun contrasto dei regolamenti antidumping con il Reg. (CE) n. 348/1996 e con l'art. 253 Trattato istitutivo della Comunità Europea e dell'Accordo stipulato in sede di Organizzazione mondiale del commercio.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso la contribuente affidato a otto motivi di censura.

L'Agenzia delle Dogane si è costituita depositando controricorso.

La ricorrente ha altresì depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23, e degli artt. 115 e 116 c.p.c., in particolare del principio di non contestazione, nonchè ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

In particolare, parte ricorrente lamenta che la controparte, in sede di costituzione nel giudizio di primo grado, aveva articolato difese riferibili ad altro contenzioso, sicchè non aveva specificamente contestato diverse circostanze, in particolare: il motivo di ricorso relativo al difetto di motivazione dell'atto impugnato, di carenza di prova e di illegittima applicazione dell'art. 220 C.D.C.; l'affermazione di parte ricorrente in ordine alla esistenza delle società malesi CLC Power Solutions e INSR Enterprise, produttrici di lampade a risparmio energetico, e della società Asia Global Trader; l'origine malese (e non cinese) delle lampade a risparmio energetico; sicchè, il giudice del gravame avrebbe dovuto considerare inesistente la costituzione in giudizio dell'Agenzia delle dogane e porre a fondamento della decisione i fatti non contestati.

Il motivo è infondato.

Anche a volere seguire la linea difensiva di parte ricorrente, secondo cui l'Agenzia delle dogane, costituendosi in giudizio di primo grado, aveva assunto difese relative ad altro giudizio, ciò non comporta l'applicazione del principio di non contestazione, che postula, invece, che, assumendo la difesa in senso coerente con le prospettazioni e allegazioni di controparte, la resistente abbia ritenuto di non sollevare questione in ordine alla sussistenza di determinati fatti affermati.

Peraltro, dall'esame del ricorso proposto dalla contribuente si evince che, in sede di appello, l'ufficio aveva depositato le proprie controdeduzioni con le quali aveva specificamente contestato: a) il motivo di appello relativo alla inammissibilità della propria costituzione dinanzi al giudice di primo grado; b) il motivo di appello relativo alla illegittimità dell'avviso di rettifica per responsabilità oggettiva dello spedizioniere; c) il motivo di appello relativo alla illegittimità dell'avviso di rettifica per difetto di motivazione (sostenendo che il processo verbale di constatazione era stato regolarmente notificato alla contribuente); d) il motivo di appello relativo alla carenza di prova sull'origine cinese della merce (facendo richiamo all'indagine OLAF in Malesia); e) il motivo di appello relativo all'applicazione dell'art. 220 C.D.C.; f) il motivo di appello relativo alla violazione dell'art. 201 C.D.C.; g) il motivo di appello relativo alla sussistenza delle condizioni di cui all'art. 220 C.D.C., p. 2.

Pertanto, con le difese svolte in sede di appello, l'Agenzia delle Dogane ha preso specifica posizione sulle diverse questioni prospettate, precludendo, in tal modo, l'applicabilità del principio di non contestazione.

Va osservato, a tal proposito, che, secondo il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, il divieto di proporre nuove eccezioni nel giudizio tributario d'appello non riguarda le mere difese, come quelle opposte dall'amministrazione alle censure della contribuente, deduzioni che invero non introducono alcun nuovo elemento d'indagine (Cass. civ., n. 11223/2016; Cass. civ. n. 23587/2016; Cass. civ., n. 22105/2017), sicchè, ove pure l'Agenzia delle dogane, nel corso del giudizio di primo grado, non aveva compiutamente provveduto, come ritenuto dalla ricorrente, ad una specifica contestazione dei diversi punti indicati, alla stessa non era comunque precluso

di provvedervi in sede di giudizio di appello, prendendo specifica posizione in modo aderente alle ragioni di doglianza prospettate dalla ricorrente e precludendo, in tal modo, l'applicazione del principio di non contestazione.

Non è dato ravvisare, inoltre, un vizio di insufficiente motivazione, posto che il giudice del gravame ha chiarito le ragioni per cui ha ritenuto non rilevante l'eccezione di inammissibilità della costituzione dell'Agenzia delle Dogane, avendo precisato di potere comunque decidere sulla base della documentazione a disposizione.

2. Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23, e degli artt. 115 e 116 c.p.c., nonchè del principio di non contestazione.

Sul punto, le considerazioni espresse relativamente al primo motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo.

3. Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del Reg. Cee n. 2913/1992, art. 201, comma 3, per avere ritenuto sussistente la responsabilità solidale della contribuente (quale spedizioniere doganale) con il consorzio M. Uno Trading Consorzio Grandi Magazzini, sebbene sussistesse, nella fattispecie, una rappresentanza indiretta.

Il motivo è infondato.

Occorre premettere che i CAD (Centri di Assistenza Doganali), istituiti con D.M. Finanze n. 549 del 1992, sono società costituite tra spedizionieri doganali, abilitate ad emettere dichiarazioni doganali, in rappresentanza sia diretta che indiretta, previa l'acquisizione ed il controllo formale della documentazione fornita dal proprietario delle merci.

Successivamente, in attuazione della L. n. 213 del 2000, con D. 7 dicembre 2000, sono state disciplinate le procedure autorizzatorie e le modalità di esercizio delle procedure semplificate di cui al Reg. CEE n. 2913/92, art. 76, nonchè il rilascio delle medesime ai CAD. Nel caso di specie, risulta dalla sentenza censurata che il CAD La Spezia s.r.l. ha operato in procedura domiciliata e ha quindi agito in regime di rappresentanza indiretta, sicchè, dovendo essere considerata dichiarante, ai sensi del sopra citato art. 76, risponde in solido con l'importatore di tutte le obbligazioni tributarie che scaturiscono dalle operazioni doganali.

In particolare, va osservato che secondo il Reg. CE n. 2913/1992, art. 64, p. 2, la dichiarazione in dogana deve essere presentata direttamente dal soggetto o per suo conto. E' poi l'art. 5 Reg. CE ult. cit. a prevedere che la rappresentanza alla quale fa riferimento il ricordato art. 64 può essere diretta, quando il rappresentante agisce in nome e per conto di terzi oppure indiretta, quando il rappresentante agisce in nome proprio, ma per conto di terzi. Viene poi nel caso di specie in considerazione la procedura di domiciliazione che, pacificamente, è stata compiuta dal CAD in qualità di rappresentante della società M. Uno Trading Consorzio Grandi Magazzini.

Detta procedura è regolata dall'art. 76 Reg. ult. cit., a cui tenore "Per semplificare, per quanto possibile, nel rispetto della regolarità delle operazioni, l'espletamento delle formalità e delle

procedure, l'autorità doganale consente, alle condizioni da stabilirsi con la procedura del comitato: a) che nella dichiarazione di cui all'art. 62 non figurino talune indicazioni di cui al paragrafo 1 del predetto articolo o che alla dichiarazione non siano allegati alcuni dei documenti di cui al paragrafo 2 del medesimo articolo; b) che in luogo e vece della dichiarazione di cui all'art. 62 venga presentato un documento commerciale o amministrativo accompagnato da una domanda di vincolo delle merci al regime considerato; c) che la dichiarazione delle merci al regime considerato avvenga con l'iscrizione delle merci nelle scritture contabili; in tal caso, l'autorità doganale può dispensare il dichiarante dal presentare le merci in dogana. La dichiarazione semplificata, il documento commerciale o amministrativo o l'iscrizione nelle scritture contabili devono contenere per lo meno le indicazioni necessarie all'identificazione delle merci. L'iscrizione nelle scritture deve essere datata.

2. Fatti salvi i casi che saranno determinati secondo la procedura del comitato, il dichiarante è tenuto a fornire una dichiarazione complementare, che può avere carattere globale, periodico o riepilogativo.

3. Le dichiarazioni complementari sono considerate costituire con le dichiarazioni semplificate di cui al p. 1, lett. a), b) o c), un atto unico ed indivisibile che è efficace alla data di accettazione delle dichiarazioni semplificate; nei casi di cui al p. 1, lett. c), l'iscrizione nelle scritture ha lo stesso valore giuridico dell'accettazione della dichiarazione di cui all'art. 62".

Va sul punto ricordato che l'autorizzazione ad utilizzare la procedura di domiciliazione, proprio per le forme semplificate che la caratterizzano e per la mancata presentazione materiale della merce, è specificamente accordata solo secondo le modalità e condizioni analiticamente indicate nel Reg. CE n. 2454/1993, artt. 264, 265 e 266. Inoltre, ai sensi del Reg. CE n. 2913/1992, art. 76, p. 2, lett. c), il beneficiario di un'autorizzazione alla procedura di domiciliazione è chiaramente identificato nel "dichiarante".

Occorre pure ricordare che secondo l'art. 201 Reg. ult. cit. il "debitore" dell'obbligazione doganale all'importazione è il dichiarante (che il Reg. CE n. 2913/1992, art. 4, par. 18, indica come "la persona che fa in dogana la dichiarazione in nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana) ed anche, in caso di rappresentanza indiretta, la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione.

Orbene, il composito quadro normativo di riferimento, al quale si aggiunge, infine, l'art. 38 T.U.L.D., a cui tenore il vincolo della solidarietà nel pagamento dell'imposta doganale coinvolge chiunque, indicato nella dichiarazione doganale, si trovi in rapporto fisico o giuridico con le cose che attraversano la linea doganale rende evidente, ad onta di quanto diversamente opinato dalla società ricorrente, la responsabilità del soggetto che ha compiuto la procedura semplificata nell'interesse dell'importatore, agendo in nome proprio e nell'interesse dell'importatore.

Tanto è, dunque, sufficiente per ritenere la piena responsabilità ai fini della pretesa fiscale azionata nei di lei confronti. Ed è proprio l'esistenza delle particolari cautele che la disciplina comunitaria richiede in tema di procedura semplificata a rendere doveroso che il dichiarante, ove utilizzi la procedura semplificata nell'interesse dell'importatore, compia tale dichiarazione in nome proprio, assumendo direttamente su di sè la responsabilità della procedura semplificata.

Nello stesso senso, del resto, si è anche espressa la circolare n. 100/2005 resa a il 10 agosto 2005 dell'Agenzia delle Entrate.

Le conclusioni appena espresse trovano, inoltre, piena conferma nella giurisprudenza di questa Corte, alla cui stregua, quando una dichiarazione è resa in base a dati che determinano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi dovuti per legge, le persone che hanno fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione e che erano o avrebbero dovuto essere a conoscenza della erroneità possono essere parimenti considerati debitori (Cass. n. 3285/2012).

Ciò, perchè obbligato al versamento dei dazi non è solo l'importatore (direttamente e/o quale soggetto per conto del quale è resa la dichiarazione) oltre al di lui rappresentante indiretto, ma anche qualsiasi altro soggetto che partecipi alle formalità doganali rispondendo dell'obbligazione doganale quale sottoscrittore della dichiarazione o comunque "cooperante" al perfezionamento dell'operazione, poi aggiungendo che "...l'obbligazione doganale sorge in conseguenza del mero fatto oggettivo della dichiarazione in dogana, prescindendo da qualsiasi considerazione ulteriore, anche concernente la titolarità della merce oggetto della dichiarazione stessa" - v. Cass. n. 7261/2009-.

Tali principi, ribaditi in termini generali da Cass. n. 13890/2008 con specifico riferimento al rappresentante diretto ed indiretto dell'importatore ed al rappresentante senza poteri, nonchè da Cass. n. 29585/2011, Cass. n. 3285/2012 e Cass. n. 1574/2012 con riferimento specifico al rappresentante fiscale, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17 e da Cass. 7262/2009 con specifico riferimento allo spedizioniere, devono certamente ritenersi operanti anche nei confronti del soggetto che agisce in qualità di rappresentante indiretto del fornitore.

Il che vale a dimostrare l'infondatezza dei rilievi espressi dalla ricorrente in ordine alla conoscenza della irregolarità della introduzione della merce.

Ne consegue che la spendita da parte della ricorrente del proprio nome in qualità di dichiarante, ai sensi dell'art. 201 C.D.C., comporta la sua responsabilità solidale con quella del mandante (importatore proprietario delle merci).

Infatti, l'art. 201 del Reg. Cee n. 2913 del 12/10/1992 stabilisce la solidarietà passiva dello spedizioniere doganale o di chiunque presenti la merce per conto di altri con il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria quando, come nella fattispecie, agisce nell'ambito della rappresentanza indiretta, diventando lui stesso dichiarante e dunque responsabile solidale con il rappresentato nell'obbligazione doganale.

Sicchè, è del tutto giustificato considerare, nella fattispecie, la contribuente, quale spedizioniere doganale professionale, responsabile in solido con il debitore per il pagamento della pretesa erariale, come già più volte affermato da questa Corte, in quanto "In tema di tributi doganali, lo spedizioniere che abbia presentato merci in dogana per conto terzi, ma in nome proprio, beneficiando dell'ammissione alla procedura semplificata di cui alla L. n. 374 del 1990, art. 12, risponde, ai sensi del citato art. 12 e del Reg. CEE n. 2913/92, artt. 201 e 202 (Codice Doganale Comunitario), in via solidale con il soggetto per conto del quale la merce medesima è stata presentata in dogana, di tutti i dazi, le imposte e gli accessori dovuti, a qualsiasi titolo, in

relazione all'operazione commerciale, compresi gli interessi relativi, essendo tale figura di rappresentante indiretto, anche per la sua preparazione professionale, in grado di valutare la veridicità dei documenti trasmessigli, e dunque consapevole dell'irregolarità dell'introduzione delle merci nel territorio della Comunità" (Cass. civ., Sez. V, 29 maggio 2013, n. 13306; Cass. civ., Sez. V, 23 aprile 2010, n. 9773).

In definitiva, la responsabilità del rappresentante indiretto dichiarante è logica conseguenza della nozione stessa della rappresentanza indiretta: il rappresentante indiretto, agendo in nome proprio, quantunque nell'altrui interesse, diviene parte sia della fattispecie, sia del regolamento che ad esso si connette, assumendo per conseguenza la veste di obbligato nei confronti dei terzi, compreso l'ufficio doganale.

La ritenuta natura di soggetto obbligato, quindi, fa venire meno ogni rilevanza alla questione prospettata in ordine alla necessaria verifica della consapevolezza del rappresentante indiretto.

Pertanto, la sentenza censurata è conforme all'orientamento sopra indicato, avendo ritenuto sussistente la responsabilità della ricorrente nel pagamento dei maggiori dazi doganali non versati.

4. Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 5-bis, della L. n. 241 del 1990, art. 3, e della L. n. 212 del 2000, art. 7, in riferimento al difetto di motivazione dell'avviso di rettifica dell'accertamento.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che dalla relata di notifica dell'avviso di accertamento, presa in considerazione del giudice del gravame al fine di valutare l'osservanza dell'obbligo di motivazione dell'atto impugnato, non si evince che, contestualmente alla suddetta notifica, erano stati parimenti notificati il rapporto OLAF e gli allegati al processo verbale di constatazione, non consentendo, in tal modo, di avere una completa e piena comprensione del contenuto del suddetto processo verbale di constatazione.

Il motivo è infondato.

Il giudice del gravame ha ritenuto che la completezza motivazionale dell'atto impugnato trovava fondamento nella circostanza che, unitamente all'avviso di accertamento era stato, altresì, notificato il processo verbale di constatazione della Guardia di finanza.

Rispetto alla suddetta valutazione compiuta dal giudice del gravame, parte ricorrente si limita a contestare la non completezza della motivazione dell'atto, evidenziando l'omessa notifica del rapporto OLAF e degli atti allegati, senza tuttavia riprodurre, in difetto del principio di autosufficienza del motivo di ricorso, il contenuto dell'avviso di rettifica e quanto in esso riportato, al fine di consentire a questa Corte di apprezzare la rilevanza del motivo di censura in esame, in particolare che l'atto impositivo non conteneva gli elementi relativi ai presupposti di fatto e di diritto su cui la pretesa trovava fondamento.

Nè parte ricorrente adduce elementi decisivi che consentano di rilevare la non esaustività dell'atto impugnato e del processo verbale di constatazione, di cui, come detto, il giudice del

gravame ha dato atto dell'avvenuta notifica.

5. Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, non risultando precisato l'iter logico seguito per ritenere che sussisteva nella fattispecie la prova che la merce importata avesse origine cinese e non malese, e risultando, pertanto, una motivazione meramente apparente.

Il motivo è infondato.

Come riportato peraltro nel motivo di ricorso in esame, la sentenza censurata ha specificamente affrontato il tema della prova della origine cinese e non malese della merce importata, richiamando gli esiti dell'indagine OLAF in Malesia, in particolare ha tenuto conto del fatto che era stato accertato che le società CLC Power Solutions SDN BHD, INSR Enterprise e Asia Global Trader SDN BHD, formali venditrici ed esportatori delle lampade CFL-i, erano risultate inesistenti e che, inoltre, era emerso che numerose operazioni di importazione delle suddette lampade, provenienti dalla Cina, erano transitate dalla zona franca della Malesia e da qui spedite in Italia, utilizzando false certificazioni Form A. La stessa pronuncia, in particolare, ha precisato, nella parte iniziale della motivazione, di potere pronunciare sulla questione facendo riferimento alla documentazione a disposizione, in particolare al processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, con i relativi allegati tra i quali il rapporto Olaf, che fanno piena prova e che giustificano la pretesa tributaria.

In sostanza, la pronuncia in esame, tenuto conto della produzione documentale a disposizione, ha ritenuto di dovere da essa ricavare, in particolare dalle risultanze delle indagini OLAF, la prova della origine non malese della merce, indicando espressamente gli elementi essenziali degli esiti delle suddette indagini.

Diversamente da quanto, quindi, ritenuto da parte ricorrente, la sentenza censurata risulta avere motivato sulla questione della origine non malese della merce.

D'altro lato, parte ricorrente si limita a censurare la pronuncia sul piano del difetto di motivazione senza, tuttavia, indicare fatti decisivi per la controversia non tenuti in considerazione dal giudice del gravame e che avrebbero potuto condurre, come postulato dalla previsione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), ad una diversa decisione.

6. Con il sesto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, relativamente alla violazione del primo paragrafo dell'art. 220 C.D.C..

In particolare, parte ricorrente lamenta che la pronuncia in esame avrebbe motivato in modo insufficiente sulla questione della decadenza dell'ufficio doganale, avendo ritenuto che il disconoscimento dell'origine preferenziale della merce era risultato accertato dal processo verbale di constatazione della Guardia di finanza del 2 maggio 2008, nonostante già prima, al momento della notifica dell'avviso di accertamento del 18 aprile 2007, era nota la diversa origine delle merci.

Il motivo è inammissibile.

Parte ricorrente, in difetto del principio di specificità, si limita a fare riferimento al precedente avviso di rettifica del 18 aprile 2007, senza tuttavia riportare il contenuto del medesimo, non consentendo a questo Corte di apprezzare la decisività dell'atto in esame, non tenuto in considerazione dal giudice del gravame.

In ogni caso, si osserva che la questione è priva di rilievo, in quanto questa Corte (Cass. civ., Sez. V, 16 maggio 2014, n. 10738) ha precisato che "i termini riguardanti la contabilizzazione non possono valere per il recupero degli importi, essendo stabiliti per fini contabili e non anche per creare diritti per i singoli operatori, ciò risultando chiaro anche considerando l'esistenza di un distinto termine di tre anni per il recupero, decorrente o dalla data della contabilizzazione del debito doganale oppure, se non vi è contabilizzazione, dalla data in cui è nato il debito doganale".

7. Con il settimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c., per non essersi pronunciata sul motivo di appello con il quale si era evidenziato che l'estensione della responsabilità dell'importatore dell'obbligazione doganale ad altri soggetti è subordinata alla verifica che gli stessi erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della irregolarità della introduzione delle merci.

Il motivo è infondato.

La pronuncia censurata ha fatto espresso riferimento al contenuto della previsione di cui all'art. 201 C.D.C. ed ha ritenuto che non vi fosse, nella fattispecie, una estensione di responsabilità (dalla quale sola deriva la necessità della verifica della consapevolezza della irregolarità della introduzione delle merci), in quanto la contribuente, titolare di procedura semplificata e avendo avanzato domanda volta ad ottenere l'autorizzazione ad operare in procedura di domiciliazione, risponde per fatto proprio.

In tal modo, la stessa ha quindi ritenuto che la previsione di cui all'art. 201 C.D.C. e la titolarità della procedura semplificata fondassero la responsabilità della contribuente quale soggetto tenuto ad assolvere all'obbligazione tributaria, ritenendo, in tal modo, implicitamente, l'infondatezza dei rilievi espressi dalla ricorrente in ordine alla conoscenza della irregolarità della introduzione della merce.

8. Con l'ottavo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa il fatto controverso e decisivo relativo alla sussistenza dei presupposti di cui all'art. 220 C.D.C., comma 2.

Va osservato che, a tal proposito, la pronuncia censurata, dopo avere accertato che l'importazione era avvenuta utilizzando false certificazioni FORM A, ha, conseguentemente, precisato che non sussistevano i presupposti stabiliti dall'art. 220 C.D.C. ai fini della tutela della buona fede della società ricorrente.

Rispetto al contenuto di tale motivazione, la ragione di censura prospettata dalla ricorrente non consente di apprezzare che, diversamente da quanto sostenuto dal giudice del gravame,

sussistessero elementi che potessero indurre a ritenere che, nonostante la falsità dei certificati di origine, sussistessero le condizioni per non procedere al recupero a posteriori dei dazi inizialmente non applicati, in particolare l'errore attivo dell'autorità doganale e la buona fede della ricorrente.

Va precisato, a tal proposito, che, secondo questa Corte (Cass. civ., 20 novembre 2013, n. 26004), in tema di imposizione fiscale delle importazioni, l'esenzione prevista dal Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 220, comma 2, lett. b) (cosiddetto 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, intende tutelare il legittimo affidamento del debitore circa la fondatezza degli elementi che intervengono nella decisione di recuperare o meno i dazi. Per essere applicata, essa richiede un compiuto esame da parte del giudice sulla ricorrenza della buona fede che deve essere dimostrata dal soggetto che intende avvalersi dell'agevolazione, attraverso la prova della sussistenza cumulativa di tutti i presupposti indicati dalla norma perchè resti impedito il recupero daziario, ed in particolare: 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. (Cass. civ., 10 giugno 2008, n. 15297).

Pertanto, le Autorità doganali devono procedere alla contabilizzazione a posteriori dei dazi doganali, a meno che sussistano contemporaneamente tutte le condizioni poste dal Reg. CEE n. 2913/1992 del Consiglio del 12 ottobre 1992, art. 220, n. 2, lett. b), come sopra richiamate; in particolare, detto errore non può consistere nella mera ricezione di dichiarazioni inesatte dell'esportatore, dato che l'Amministrazione non deve verificarne o valutarne la veridicità, ma richiede un comportamento attivo, perchè il legittimo affidamento del debitore è protetto solo se le autorità competenti hanno determinato i presupposti su cui si basa la sua fiducia, mentre la Comunità non è tenuta a sopportare le conseguenze pregiudizievoli di comportamenti scorretti dei fornitori degli importatori (Cass. civ., n. 4022/2012). Inoltre l'esenzione prevista dall'art. 220 C.D.C., comma 2, lett. b), che preclude la contabilizzazione a posteriori dell'obbligazione doganale in presenza di un errore dell'autorità doganale e della buona fede dell'operatore, presuppone la genuinità del certificato di origine, cioè la sua regolarità formale e sostanziale. Di conseguenza spetta all'importatore che intende usufruire dell'esenzione dimostrare l'origine della merce che importa e, in ogni caso, il suo stato soggettivo di buona fede, mediante la prova della sussistenza cumulativa di tutti i presupposti indicati dalla citata norma, mentre all'Autorità doganale incombe esclusivamente l'onere di dare dimostrazione delle irregolarità delle certificazioni presentate, atteso che qualsiasi certificato che risulti inesatto autorizza il recupero a posteriori, senza necessità di alcun procedimento intermedio che convalidi la non autenticità, provvedendo gli stessi organi dell'esecutivo comunitario a fornire tramite le disposte commissioni di inchiesta le conclusioni cui debbono attenersi le Autorità nazionali (Cass. civ., n. 13680/2009).

Infine va osservato che, ai fini della configurazione dell'errore attivo dell'autorità doganale del paese di esportazione, la non rilevanza della falsa informazione fornita dall'esportatore può essere presa in considerazione solo ove risulti, con evidenza, che la stessa era informata o doveva esserlo della non operatività dell'esenzione.

Con riferimento alla fattispecie, parte ricorrente ritiene sussistente l'errore attivo dell'autorità Malese (che aveva rilasciato il certificato di origine e, successivamente, provveduto all'annullamento) in quanto la stessa era nelle condizioni di verificare che, essendo la merce pervenuta dalla Cina in Malesia (presso la zona franca di Port Klang), in questo luogo, secondo la legislazione malese, non può compiersi alcuna attività di produzione.

Il profilo in esame, tuttavia, non può assumere rilievo per difetto di specificità, posto che parte ricorrente si limita, in modo astratto, a riferire in ordine al mero transito della merce tramite la zona franca di Port Klang, senza tuttavia fornire elementi da cui potere evincere la sussistenza di una situazione di evidenza della circostanza che l'autorità doganale malese era o poteva essere a conoscenza della non operatività dell'esenzione.

La stessa ricorrente, in particolare, si esprime in termini di sospetto o di dubbio della possibile connivenza dell'autorità malese, in contrasto, come detto della necessità dell'evidenza, risultante dagli elementi probatori dedotti dalla parte, della sussistenza dell'errore attivo in esame.

In ogni caso, secondo gli arresti giurisprudenziali sopra riportati, spetta all'importatore l'onere di dare prova, cumulativamente, di tutte le condizioni di applicabilità della previsione di cui all'art. 220 C.D.C., quindi anche della sua buona fede.

Parte ricorrente sostiene di avere confidato nella veridicità del FORM A fornitole dalla Duralmp, che, a sua volta, lo aveva ricevuto dalla società produttrice/esportatrice malese CLC, ma tale profilo non può consentire di valutare la sussistenza del requisito della buona fede, che implica, invece, la prova, anche indiziaria, di avere diligentemente operato, compiendo quanto esigibile in relazione alla particolare attività svolta.

Sotto tale profilo, va evidenziato che, secondo questa Corte (Cass. civ., 8 febbraio 2019, n. 3739), il debitore non può nutrire un legittimo affidamento quanto alla validità dei certificati di origine 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, causa C-293/04, Beemsterboer Coldstore Services BV, richiamata da Corte di giustizia, 8 novembre 2012, causa C-438/11, Lagura) e ciò in quanto le prescrizioni del C.D.C., 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, causa C-138/10, DP Group EOOD).

La medesima pronuncia ha precisato che, d'altro lato, 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 & (ampersand) 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).

Sicchè, grava sull'importatore l'obbligo 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) e tale comportamento, nella fattispecie, non risulta in alcun dimostrato dalla ricorrente.

L'affermazione dell'obbligo in questione si rispecchia nel p. 57 della sentenza della Corte di giustizia 17 luglio 1997, causa C-97/95, Pascoal & (ampersand) Filhos, 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".

Ciò trova riscontro nell'art. 220 C.D.C., par. 2, lett. b), secondo cui "la buona fede del debitore può essere invocata qualora questi possa dimostrare che, per la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito con diligenza per assicurarsi che sono state rispettate tutte le condizioni per il trattamento preferenziale": si tratta, in questo caso, di una diligenza qualificata, da ragguagliare, giusto l'art. 1176 c.c., comma 2, alla "natura dell'attività esercitata".

In questo contesto, dunque, non solo, come detto, è priva di rilievo la circostanza della ritenuta mancanza di errore incolpevole della contribuente per avere confidato sulla veridicità del certificato di origine nonchè sul comportamento delle autorità doganali malesi o interne, ma anche l'ulteriore profilo, pur affermato dalla ricorrente, della mancanza di vantaggi economici, non avendo invece la stessa, come era suo onere, fornire elementi di valutazione specifici, non considerati dal giudice del gravame, da cui potere accertare il compimento di attività in linea con gli obblighi di diligenza qualificata dalla stessa esigibile.

Per quanto sopra esposto, il motivo sesto è inammissibile, gli altri sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso e condanna della ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese di lite, che si liquidano in complessive Euro 6.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Si 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 dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese di lite del presente giudizio che si liquidano in complessive Euro 5.000,00, oltre spese prenotate a debito.

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 dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 settembre 2019

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza