# Sentenza del 16/01/2019 n. 885 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

1. La controversia, per quanto di interesse, involge un avviso di rettifica di accertamento prot. n. (XXXXXX) con il quale l'Ufficio delle Dogane di Roma 1 aveva recuperato nei confronti della Verdìs s.p.a. dazi evasi e maggiore Iva per Euro 165.360,51, a seguito della imputazione al valore imponibile dichiarato dalla società contribuente in dogana in relazione alla importazione definitiva, nel 2003, di prodotti tessili dalla Cina, dei costi accessori di cui a n. 12 note di debito - rinvenute nel corso di una verifica fiscale presso la sede della detta società - relative alla medesima merce importata.

Avverso il detto atto impositivo la contribuente aveva proposto ricorso (RG n. 16066/04) alla CTP di Roma sostenendo l'illegittima imputazione al valore imponibile dichiarato nella bolletta doganale (XXXXXX), avente ad oggetto una singola operazione di importazione di capi di abbigliamento dalla Cina, di costi generici ed ad essa non collegati di cui a n. 12 note di debito emesse da ditta diversa da quella che aveva fornito i beni importati.

Aveva controdedotto l'Ufficio delle dogane rilevando come i costi risultanti dalle n. 12 note di debito erano stati aggiunti non già al valore imponibile relativo alla singola importazione di cui alla bolletta doganale del 9 ottobre 2003 ma, bensì, a quello complessivamente dichiarato per tutte le importazioni effettuate dalla società nel corso del 2003.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma - previa riunione anche dei ricorsi proposti dalla contribuente avverso la cartella di pagamento e l'atto di contestazione delle sanzioni - aveva, con sentenza n. 442/26/07, per quanto di interesse, accolto il ricorso avverso il suddetto avviso di rettifica.

Avverso la sentenza di prime cure aveva proposto appello principale l'Ufficio e, per le parti in cui era risultata soccombente, appello incidentale la contribuente.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 187/29/09, aveva accolto parzialmente l'appello dell'Ufficio, ritenendo, per quanto di interesse, legittima la liquidazione da parte dell'Agenzia dei maggiori diritti doganali, essendo stati, in attuazione degli artt. 29 e 32 del Reg. n. 2913/92, aggiunti alla base imponibile gli ulteriori costi di cui alle rinvenute n. 12 note di debito, costituenti una maggiorazione del prezzo di vendita delle merci importate dalla contribuente nel 2003.

Avverso la sentenza della CTR del Lazio n. 187/29/09, la contribuente aveva proposto ricorso per revocazione, per avere il giudice di secondo grado fondato la propria decisione su di una serie errori di fatto involgenti punti decisivi della controversia quali, in particolare: a) l'asserita l'importazione da parte della Verdìs s.p.a., nel 2003, dei soli beni indicati nella bolletta doganale (XXXXXX), essendo emerse invece dal p.v.c. ben 182 importazioni per n. 279 colli; b) l'erroneità della affermazione circa la fornitura delle merci importate, nel 2003, da una stessa ditta cinese, essendo emersa dal p.v.c. la pluralità dei fornitori; c) l'erroneità, avuto riguardo al p.v.c., del rilievo circa l'emissione delle n. 12 note di debito da parte della medesima ditta cinese fornitrice dei beni medesimi; d) l'erroneità della riferibilità delle note di debito al di gran lunga inferiore numero di beni importati con la sola bolletta doganale (XXXXXX).

Aveva controdedotto l'Agenzia delle Dogane chiedendo il rigetto del suddetto ricorso.

2. La CTR, con la sentenza n. 250/04/11, ha rigettato il ricorso per revocazione osservando che, benchè nella motivazione della sentenza impugnata fossero riscontrabili gli errori di fatto denunciati dalla contribuente, questi ultimi non rivestivano carattere decisivo, essendo stata la decisione de qua fondata sulla corretta applicazione degli artt. 29 e 32 del Reg. CEE n. 2913/1992. Al riguardo, come si evinceva dal p.v.c. e dal conseguente avviso di rettifica, la ripresa a tassazione dei costi non dichiarati al momento dello sdoganamento non aveva avuto ad oggetto soltanto la bolletta doganale (XXXXXX), in quanto, oltre ai costi per il trasporto della merce di cui alla detta bolletta (rilievo n. 1), l'autorità doganale aveva aggiunto al valore imponibile dichiarato in dogana dalla contribuente con riguardo a tutte le numerose importazioni effettuate nel 2003, i costi accessori, costituenti "veri e propri conguagli del prezzo di vendita delle merci importate", emersi da n. 12 note di debito emesse dalla medesima ditta cinese fornitrice dei medesimi beni (rilievo n. 2).

3. Avvero la suddetta sentenza della CTR, propone ricorso per cassazione la contribuente affidato a tre motivi cui resiste, con controricorso, la Agenzia delle Dogane.

4. Verdìs s.p.a. ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c. insistendo per l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, la contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 374 del 1990, artt. 8, 9 e 11 e degli artt. 29 e 32 del Reg. CEE n. 2913 del 1992 per essersi la CTR sostituita agli organi accertatori, nell'affermare che i costi ripresi a tassazione di cui alle n. 12 note di debito non fossero da riferire alla merce oggetto della bolletta doganale n. (XXXXXX) - ad avviso della contribuente, unico oggetto di rettifica - ma, bensì, a tutta la merce importata dalla contribuente nel 2003, con ciò aggiungendo il valore delle note di debito ad operazioni di importazioni non rettificate secondo la procedura di cui al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, in violazione, altresì, dei presupposti di oggettività e quantificabilità degli elementi imponibili di cui agli artt. 29 e 32 del C.D.C.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata per avere la CTR escluso, con argomentazioni incongrue ed illogiche, la decisività dei, seppure riscontrati, errori di fatto della decisione oggetto della

domanda di revocazione, giungendo ad affermare che non era vero quanto sostenuto dalla ricorrente che "i costi risultanti dalle 12 note sarebbero stati arbitrariamente imputati all'importazione del 9.10.03", senza, peraltro, correlare "le 12 note di debito con tutti i beni indicati e sdoganati in tutte le 182 importazioni", e dunque, in assenza di prova della obbiettiva riferibilità degli costi tassabili ad una singola operazione di importazione.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia l'intrinseca contraddittorietà della motivazione su un fatto controverso e decisivo del giudizio, per avere la CTR, con una argomentazione contraddittoria, ritenuto legittima la revisione dell'accertamento con imputazione dei costi di cui alle n. 12 note di debito al valore imponibile dichiarato nell'unica bolletta (XXXXXX), pure affermando, in difetto di prova dei requisiti di oggettività e quantificabilità previsti dall'art. 32. punto 2. del C.D.C., la generica riferibilità delle note di debito alle merci importate; con ciò senza, peraltro, considerare che oltre alla necessaria riferibilità degli elementi imponibili al valore dichiarato, e, dunque, del costo aggiunto alla specifica operazione di importazione, è arbitraria l'applicazione di una aliquota daziaria media (nella specie, determinata forfettariamente) anzichè di quella prevista per la specifica merce importata.

4. I motivi - da trattare congiuntamente per connessione - sono inammissibili.

4.1. Al riguardo, la ricorrente pur denunciando, apparentemente, violazione di legge ed una insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza di secondo grado, 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 (Cass. n. 8758/2017; n. 21381/2006).

Invero, nella specie, l'assunto della ricorrente, secondo il quale l'Ufficio, con l'avviso di rettifica in questione, avrebbe indebitamente imputato i costi di cui alle n. 12 note di debito all'importazione dì cui alla bolletta doganale (XXXXXX), unico oggetto della procedura di revisione, risulta sconfessato, in punto di fatto, dalla chiara affermazione della CTR in merito alla ricomprensione nella procedura di rettifica in questione non solo della bolletta (XXXXXX) - oggetto di rilievi esclusivamente per il costo del trasporto della merce (rilievo n. 1)- ma anche delle altre importazioni effettuate dalla contribuente nel 2003, al cui valore imponibile dichiarato veniva aggiunto dall'Ufficio quello dei costi di cui alle n. 12 note di debito (rilievo n. 2).

Una diversa ricostruzione - in termini di assunta erronea riconduzione ad opera dell'Ufficio delle note di debito all'importazione di cui alla bolletta (XXXXXX), quale unico oggetto della procedura di rettifica - implicherebbe da parte di questa Corte un'inammissibile rivisitazione di questioni di mero fatto, avendo la ricorrente, in sostanza, denunciato l'erronea ricognizione da parte della CTR della fattispecie concreta in funzione delle risultanze di causa, ricognizione che si colloca al di fuori dell'ambito dell'interpretazione e applicazione della norma di legge.

Peraltro, anche la denuncia di insufficienza dell'impianto motivazionale della CTR quanto all'asserita mancanza di prova della obiettiva riferibilità degli elementi imponibili al valore

dichiarato, per non avere il giudice di appello - nel ritenere erronea la prospettazione della contribuente circa l'assunta indebita imputazione dei costi delle note di debito all'importazione di cui alla bolletta (XXXXXX) argomentato in ordine alla necessaria correlazione tra le note di debito e i beni oggetto delle 182 importazioni, tende, surrettiziamente - introducendo anche temi nuovi sul punto - a rimettere inammissibilmente in discussione circostanze di fatto accertate dal giudice di merito, quali l'avvenuta correlazione da parte dell'Ufficio, in sede di revisione dell'accertamento, delle note di debito a tutte le importazioni effettuate dalla contribuente nel 2003, sui presupposti fattuali della accertata emissione delle dette note da parte della stessa ditta fornitrice dei beni importati nonchè del riferimento di ogni singola nota alla merce di quel tipo venduta nel 2003.

4.2. Inoltre, la ricorrente, nel denunciare la insufficiente/contraddittoria motivazione della sentenza impugnata quanto alla asserita mancanza di prova della obiettiva riferibilità degli elementi imponibili al valore dichiarato, sul presupposto della assunta indebita correlazione da parte dell'Ufficio, con l'avviso di rettifica in questione, dei costi di cui alle note di debito con l'importazione di cui all'unica bolletta doganale (XXXXXX), non coglie la ratio decidendi, avendo la CTR, con una valutazione in fatto insindacabile in sede di legittimità, correlato i detti costi al valore imponibile di tutte le importazioni effettuate dalla contribuente nel 2003, sui diversi presupposti fattuali della ricomprensione nella procedura di revisione dell'accertamento anche di queste ultime e della riferibilità a tutte le importazioni del 2003 dei detti costi, quali "veri e propri conguagli del prezzo di vendita di merci importate dal medesimo fornitore cinese nel corso dell'intero 2003".

Non avendo la ricorrente colto la ratio decidendi e tendendo surrettiziamente a nuovi inammissibili accertamenti di fatto da parte di questa Corte, risulta irrilevante anche l'ulteriore rilievo circa l'assunta erroneità dell'applicazione da parte dell'Ufficio di un'aliquota daziaria forfettaria in luogo di quella propria della singola operazione.

4.3. Ad ulteriore conferma delle considerazioni di cui sopra, rileva, altresì, l'ulteriore affermazione contenuta in sentenza, non aggredita dalla ricorrente, concernente la valutazione della condotta successiva della società contribuente che avrebbe confermato l'operato dell'Ufficio "allorchè, nel dicembre 2004, dopo avere ricevuto l'avviso di rettifica per il 2003, ha presentato essa stessa un'istanza per chiedere la revisione dell'accertamento delle bollette di importazione del 2004 sulla base di note di debito emesse dallo stesso venditore cinese, del tutto analoghe a quelle relative al 2003".

5. In conclusione, il ricorso va dichiarato inammissibile; le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte dichiara inammissibile il ricorso; condanna Verdìs s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, al pagamento in favore in favore dell'Agenzia delle Dogane, in persona del Direttore pro tempore, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 7.000,00 a titolo di compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza