Sentenza del 05/06/2020 n. 10682 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle dogane ricorre con cinque motivi per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania con la quale è stato rigettato l'appello principale da essa proposto avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Caserta e accolto l'appello incidentale della contribuente M. s.r.l.

Dalla narrazione in fatto della pronuncia del giudice di appello si evince che: l'Agenzia delle dogane aveva emesso nei confronti della società contribuente un avviso di rettifica del valore dichiarato nella bolletta doganale per l'acquisto di merci provenienti da esportatore cinese, avendo accertato la difformità tra il valore della merce riportato nella fattura presentata dall'esportatore per il rilascio del certificato di origine delle merci e quello dichiarato dalla società contribuente nella bolletta doganale al momento dell'importazione; avverso il suddetto atto impositivo la contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Caserta che lo aveva accolto; l'Agenzia delle dogane aveva proposto appello principale avverso la suddetta pronuncia e la società contribuente appello incidentale, relativo a questioni preliminari.

La Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello principale dell'Agenzia delle dogane e accolto quello incidentale della contribuente.

In particolare, ha ritenuto che: per quanto riguardava l'appello principale, non sussisteva il vizio di motivazione della sentenza impugnata, in quanto il giudice di primo grado aveva correttamente ritenuto che l'ufficio doganale aveva emesso l'atto impositivo senza avere proceduto a confrontare i prezzi dichiarati in fattura dall'importatore con quelli indicati in fattura dall'esportatore e con i prezzi mediamente applicati per le stesse categorie merceologiche; alla fattura prodotta dall'esportatore al momento della richiesta del certificato di origine, poi inviata all'autorità doganale italiana a seguito della richiesta di cooperazione da essa formulata all'autorità cinese, non poteva attribuirsi valore probatorio privilegiato, avendo la stessa natura di dichiarazione di parte; era fondato l'appello incidentale, in quanto nell'avviso di rettifica non era stata fatta indicazione del responsabile del procedimento e dei presupposti sui quali si fondava la pretesa.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle dogane affidato a cinque motivi di censura.

La contribuente non si è costituita.

L'Agenzia delle entrate ha, altresì, depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione ed errata applicazione degli artt. 2699 e 2700 cod. civ., in relazione agli artt. 29 e 30 del Reg. Cee 2913/92, agli artt. 81, 84, 94 e 147 del Reg. Cee 2454/93 e all'art. 12 del Reg. Cee 515/97, per avere la CTR ritenuto che non poteva attribuirsi valore di prova privilegiata alla fattura presentata dall'esportatore ai fini del rilascio della dichiarazione di origine e che, pertanto, per la determinazione del valore di transazione delle merci importate, non poteva farsi riferimento all'importo indicato nella suddetta fattura.

In particolare, secondo l'assunto di parte ricorrente, nessun rilievo poteva essere attribuito al valore, privilegiato o meno, di cui agli artt. 2699 e 2700, cod. civ., della fattura presentata al momento dell'importazione, essendo risultato che, al momento della esportazione, la stessa merce era stata scortata da una fattura che riportava valori di transazione più alti, sicchè l'ufficio doganale non avrebbe dovuto fare ricorso ai criteri sostitutivi previsti dall'art. 30, CDC, in presenza di quest'ultima fattura che attestava l'effettivo valore di transazione.

Il motivo è infondato.

La pronuncia censurata ha ritenuto illegittima la pretesa dell'ufficio doganale che, accertata la diversità del valore delle merci riportato nella fattura presentata dalla società contribuente all'atto dell'importazione e nella fattura presentata, a sua volta, dall'esportatore ai fini dell'ottenimento della certificazione di origine, ha ritenuto di potere determinare il valore della merce sulla base di quanto risultante da quest'ultima fattura, atteso che questa non ha natura di fonte di prova privilegiata, non assumendo rilevanza la circostanza che la stessa era stata trasmessa dall'autorità cinese che aveva attestato la veridicità del certificato di origine.

In primo luogo, il motivo di ricorso in esame non tiene conto del fatto che, come si evince dalla stessa sentenza censurata, era stata la medesima ricorrente ad avere prospettato, come motivo di appello, la natura di atto pubblico della fattura che, una volta presentata in dogana diviene parte integrante della bolletta doganale (vd. sentenza, pag. 3, rigo 4-5), sicchè è in risposta a tale specifica questione che il giudice del gravame ha ritenuto di doversi pronunciare. In secondo luogo, il motivo in esame non tiene, altresì, conto della ratio decidendi della pronuncia in esame, in particolare della circostanza che la stessa ha escluso il valore fidefaciente dell'importo indicato nella fattura dell'esportatore, ragionando sul fatto che, pur nel caso in cui la stessa era allegata alla certificazione dell'autorità estera, manteneva comunque la sua natura di atto di parte, privo di forza probatoria privilegiata.

Questo specifico profilo motivazionale della pronuncia censurata non è stato colto dal motivo di censura in esame, che, invece, ha prospettato una violazione degli artt. 2699 e 2700, cod. civ., laddove, come detto, la pronuncia censurata non ha dato alcun valore di fonte probatoria privilegiata alla fattura trasmessa dall'autorità cinese in sede di procedura di cooperazione ma

ha, in sostanza, affermato che non vi erano sufficienti elementi probatori per potere ritenere che il valore della merce dichiarato dall'importatore non fosse veritiero.

Non conferente, peraltro, con la suddetta ratio decidendi è la prospettazione di un potere dell'ufficio doganale di procedere ad un controllo a posteriori, profilo non negato, in astratto, dalla pronuncia censurata, ovvero con la non applicabilità della previsione di cui all'art. 147 del Reg. Ce n. 2454/1993 che attiene, invero, all'ipotesi della determinazione del valore di transazione della merce importata in caso di più vendite successive realizzate prima della valutazione, profilo non oggetto di esame.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ, in relazione agli artt. 29 e 30 Reg. Cee 2913/92 e agli artt. 94 e 147 del Reg. Cee 2454/93, per avere fatto gravare sull'Agenzia delle dogane l'onere di dare la prova del valore effettivo della merce, dovendosi invece ritenere che il suddetto onere era stato assolto con riferimento al valore indicato nella fattura inviata dall'autorità del paese di esportazione.

Il motivo è infondato. Secondo parte ricorrente, poichè l'art. 29 CDC prevede che il valore di transazione è il criterio prioritario di determinazione del valore delle merci oggetto di importazione, doveva farsi conseguire che, nella fattìspecie, proprio l'importo indicato nella fattura presentata dall'esportatore e trasmessa dall'autorità estera costituiva il valore di transazione, senza alcuna necessità di ricorrere ai criteri sostitutivi di cui all'art. 30 CDC, con la conseguenza che non era onere dell'ufficio doganale fornire ulteriori elementi di prova oltre alla rilevata circostanza dell'esistenza di una fattura presentata dall'esportatore all'autorità estera riportante un valore delle merce diverso da quello dichiarato al momento dell'importazione.

Inoltre, parte ricorrente evidenzia che può trovare applicazione la previsione di cui all'art. 147 del Reg. Cee 2454/93, relativa alla possibilità di indicare il primo prezzo di vendita, in caso di vendite successive, solo quando sia dimostrato all'autorità doganale che tale vendita sia stata conclusa ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale di importazione, dunque sia data prova (non fornita nel caso di specie) della documentazione relativa alle vendite anteriori, in tal modo giustificando la differenza di prezzo fra la fattura di esportazione e quella presentata al momento dell'importazione.

Va quindi osservato, con riferimento al profilo di censura relativo al riparto dell'onere della prova ai fini della determinazione del valore di transazione, che la riscontrata diversità di valore tra quanto risultante dalla fattura presentata dall'esportatore all'autorità estera e quanto dichiarato dall'importatore al momento della dichiarazione doganale di importazione costituisce solo circostanza fondante la sussistenza dei "fondati dubbi" per procedere alla rideterminazione del valore della merce.

In tal caso, e dunque nel caso di sussistenza di "fondati dubbi", affinchè le autorità doganali possano discostarsi dal valore dichiarato devono ricorrere ai metodi di valutazione stabiliti, in successione, dall'art. 30, CDC (Cass. civ., 27 settembre 2018, n. 23246).

In termini generali, invero, ai fini della determinazione dell'obbligazione doganale l'unico valore rilevante è quello che coincide di norma col valore di transazione, ossia col prezzo effettivamente pagato o da pagare.

Il valore di transazione costituisce il metodo prioritario di determinazione, in quanto è considerato il più adatto e il più frequentemente utilizzato, sicchè, per disattenderlo, occorre che: l'Amministrazione abbia fondati dubbi che esso sia inattendibile; 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; l'Amministrazione ricorra in primo luogo ai metodi di valutazione immediatamente sussidiari, ossia a quelli stabiliti, in successione, dall'art. 30 C.D.C..

Il codice doganale comunitario ha, infatti, stabilito con gli artt. 29, 30 e 31 una rigida sequenza di regole di determinazione del valore doganale e il regolamento attuativo ha predisposto una specifica 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 C.D.C..

Ne consegue che, nel seguire la rigida scansione delle regole fissate dal codice doganale comunitario, quando il valore in dogana non possa essere determinato mediante ricorso al valore di transazione delle merci importate, la valutazione doganale si dovrà attenere alle disposizioni dell'art. 30 C.D.C., applicando, in sequenza, i metodi previsti a quest'ultimo art., lett. da a) a d), par. 2, e soltanto quando non sia possibile determinare il valore in dogana delle merci importate neppure sulla base dell'art. 30 C.D.C., si opererà la valutazione in dogana conformemente alle disposizioni dell'art. 31 tale C.D.C..

Con riferimento alla fattispecie, una volta ritenuti sussistenti i "fondati dubbi" circa il fatto che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29 C.D.C., l'amministrazione doganale avrebbe dovuto attenersi alle disposizioni dell'art. 30 codice, provando, di conseguenza, di avere applicato, in sequenza, i metodi previsti alle lettere da a) a d) del paragrafo 2 di quest'ultimo articolo e, ove non fosse stato determinare il valore in dogana delle merci importate neppure sulla base dell'art. 30 codice doganale, avrebbe dovuto compiere la valutazione in dogana conformemente alle disposizioni dell'articolo 31 di tale codice.

La pronuncia censurata, laddove ha ritenuto che, nel caso di specie, l'amministrazione doganale avrebbe dovuto comunque fare ricorso ai criteri sostitutivi di cui all'art. 30, CDC, nel caso di sussistenza dei fondati dubbi (eventualmente basati sul contrasto tra l'importo relativo al valore di transazione risultante dalla fattura emessa dall'esportatore e quello dichiarato in dogana dall'importatore), è conforme ai principi sopra indicati anche sotto il profilo del riparto dell'onere della prova.

Né può dirsi fondato il richiamo alla previsione di cui all'art. 147 DAC, in quanto la stessa trova applicazione nel caso in cui le merci sono vendute più volte prima di essere introdotte nel territorio comunitario, riconoscendo all'operatore la facoltà di basare la valutazione della merce sul valore della vendita precedente e, pertanto, presentare le merci in dogana attribuendo alle stesse un valore inferiore rispetto a quello risultante dall'ultima cessione, purché questi dimostri

alle autorità doganali che la vendita cui si fa riferimento (cioè quella precedente) è finalizzata all'esportazione della merce verso il territorio nazionale.

La ritenuta applicabilità della suddetta previsione al caso di specie non è corretta, proprio in quanto la stessa opera nel caso di pluralità di vendite precedenti, ma tale circostanza non è ravvisabile nella fattispecie, in cui la questione attiene unicamente alla diversità del valore della merce risultante dalla fattura presentata in sede di dichiarazione doganale e quello presentata dall'esportatore ai fini dell'ottenimento della dichiarazione di origine presso l'autorità estera.

Ne consegue che la pronuncia censurata, avendo ritenuto che la pretesa impositiva in esame non era legittima, stante la non corretta applicazione del criterio di determinazione del valore della merce importata fondata unicamente sull'importo di cui alla fattura presentata dall'esportatore all'autorità estera, risulta conforme a legge, con conseguente rigetto dei motivi di ricorso in esame.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000, per avere ritenuto che il provvedimento impositivo era viziato in quanto mancante dell'indicazione del responsabile del procedimento.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della legge 212/2000, anche in riferimento all'art. 1, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 32/01 e dell'art. 3 della legge n. 241/1990, nonché dell'art. 11 del decreto legislativo n. 374/1990.

Parte ricorrente, in particolare, lamenta che il giudice del gravame ha ritenuto che l'atto impositivo non era sufficientemente motivato, mentre sia dal processo verbale di constatazione che dall'avviso di rettifica, richiamante il suddetto processo verbale, erano chiaramente indicate le ragioni di fatto e di diritto sui quali si fondava la pretesa.

Il mancato accoglimento del primo e secondo motivo di ricorso comporta l'assorbimento dei presenti motivi che attengono alla parte della sentenza che aveva accolto l'appello incidentale della società contribuente. Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per insufficiente motivazione sui punti controversi e decisivi per il giudizio.

In particolare, parte ricorrente lamenta che, sia con riferimento al punto controverso relativo alla determinazione del valore da prendere in considerazione ed al riparto dell'onere della prova, sia con riferimento al punto controverso relativo al difetto di motivazione della pretesa impositiva, la pronuncia è insufficiente.

Il motivo è inammissibile laddove fa riferimento al primo punto controverso, essendo limitato a prospettare ragioni di doglianza in ordine alla insufficiente motivazione, senza alcuna indicazione degli elementi decisivi per il giudizio non tenuti in considerazione dal giudice del gravame.

Lo stesso, inoltre, è da considerarsi assorbito nella parte in cui lamenta l'insufficiente motivazione della sentenza nella parte relativa al diverso punto controverso, relativo al difetto di motivazione dell'atto impositivo, atteso il rigetto del primo e secondo motivo di ricorso.

In conclusione, il primo e secondo motivo sono infondati, il terzo e quarto assorbiti, il quinto in parte inammissibile e in parte assorbito.

Nulla sulle spese, attesa la mancata costituzione della controricorrente.

P.Q.M.

La Corte: rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, addì 26 ottobre 2018.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza