# Sentenza del 05/02/2020 n. 2612 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. La contribuente ricorre, con sette motivi, per la cassazione della sentenza (indicata in epigrafe) di rigetto dell'appello dalla stessa proposto avverso la sentenza n. 99/02/2010 emessa dalla CTP di Bergamo. Quest'ultima, a sua volta, aveva rigettato l'impugnazione proposta avverso avvisi di rettifica di cinque bollette doganali di reimportazione dall'Albania del 2006.

2. Dalla sentenza impugnata oltre che dagli atti di parte emerge quanto segue circa i fatti di causa.

2.1. A. s.p.a. svolge attività di progettazione e realizzazione di componenti per apparecchi di illuminazione (tra i quali portalampade, interruttori, spine collegate a cavi di alimentazione ed altri accessori). Essa ottenne l'autorizzazione doganale per l'invio di merce (tra cui cavi, contatti, morsetti, viti, materie plastiche, imballi ed etichette), per attività di "assemblaggio" e "stampaggio", alla società albanese Iliria Electric (di Tirana) in regime di "perfezionamento passivo" che, ex art. 145 CDC (Codice doganale Comunitario, ratione temporis applicabile) consente l'esportazione temporanea fuori dal territorio doganale comunitario (ora Eurounitario) di merci comunitarie per sottoporle a processi di lavorazione per essere poi reimportate in Italia ed immesse in libera pratica in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione, in forza delle disposizioni vigenti.

Da controllo a posteriori eseguito, del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, ex art. 11 (c.d. "TULD"), in merito a cinque bollette di reimportazione dall'Albania del 2006, l'Agenzia delle Entrate ("A.D.") riscontrò la mancata presentazione del certificato "Eur 1" (attestante l'origine preferenziale della merce da Comunità Europea/Italia), in occasione della temporanea esportazione in Albania. Dalle fatture di lavorazione emesse dalla società albanese in favore della contribuente emerse altresì (in quanto ivi specificato) che le operazioni sottostanti erano costituite esclusivamente da attività di "assemblaggio" della merce inviata in regime di perfezionamento passivo, quindi, in quanto tale, non sufficiente a conferire al bene l'origine preferenziale "Albania" ai sensi della normativa comunitaria oltre che degli accordi con l'Albania (prot. 4 dell'Accordo di Stabilizzazione tra U.E. ed Albania del 2006).

2.2. Sicchè, l'Amministrazione, all'esito di relativi PVC, emise a carico della contribuente cinque avvisi di rettifica delle relative bollette doganali, per il recupero dei dazi dovuti per l'importazione dall'Albania, separatamente impugnati innanzi al Giudice tributario.

3. La CTP, con la sentenza oggetto di attuale ricorso per cassazione, rigettò i ricorsi (trattati in simultaneus processus).

4. La CTR, dopo aver evidenziato i motivi di gravame, fondò il rigetto su un duplice fondamento. Essa, in particolare, ritenne determinante la mancata presentazione del certificato Eur 1 all'atto delle temporanea esportazione delle merci dall'Italia in Albania (in regime di "perfezionamento passivo"), invece prevista tanto dalla normativa comunitaria quanto dal protocollo n. 4 ASA, in situazione caratterizzata dall'assenza anche di una dichiarazione dell'esportatore (autorizzato), invece prevista, in alternativa al certificato Eur 1, dal citato accorto con l'Albania.

A quanto innanzi, il Giudice di merito aggiunse che, comunque, nella specie le lavorazioni in Albania si sostanziarono in mera attività di "assemblaggio", come accertato in particolare dalle stesse fatture emesse dalla società albanese, facenti peraltro esplicito riferimento proprio ad attività di assemblaggio. Ne conseguì, per la CTR, l'impossibilità di considerare i detti beni come di origine preferenziale "Albania", ai sensi della normativa comunitaria oltre che degli accordi con l'Albania (prot. 4 dell'Accordo di Stabilizzazione tra U.E. ed Albania del 2006), in quanto non sufficientemente lavorati o trasformati ma solo assemblati in Albania.

Ritenuta assorbita "ogni altra tesi di parte" nei motivi di rigetto di cui innanzi, la Commissione regionale rigettò l'appello così confermando la sentenza di primo grado, tenendo esplicitamente anche conto della richiesta di correzione dell'errore materiale formulata dall'Amministrazione in sede di controdeduzioni in appello (sostanzialmente, nel senso di ritenere corretto il riferimento ad attività di "assemblaggio" in luogo di quello ad attività di "imballaggio").

5. Contro la sentenza d'appello la contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a sette motivi sostenuti da memoria, e l'A.D. si difende con controricorso.

In sede di discussione le parti concludono come riportato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Il ricorso non merita accoglimento.

2. Priorità logica ha la trattazione dei motivi nn. 4 e 6, congiunta in ragione della connessione tra le questioni inerenti i relativi oggetti.

2.1. Con il motivo n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce "illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 110 del reg. CEE n. 2454/1993, nonchè degli artt. 16, 18, 21 e 22 del Protocollo n. 4 allegato alla decisione del consiglio del 12.6.2006 relativo all'Accordo CE-Albania".

Al di là della tecnica utilizzata nella formulazione della rubrica, ci si duole dalla circostanza per la quale la CTR avrebbe errato nel ritenere che tanto la normativa comunitaria quanto il detto accordo prevedano la presentazione del certificato Eur 1, ovvero (come equipollente ad essa) la dichiarazione resa su fattura o bolla da soggetto autorizzato, all'atto dell'esportazione provvisoria (nella specie, Italia/Albania) in seno a procedura di "perfezionamento passivo".

Con il motivo n. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si deduce "illegittimità della sentenza per omessa motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dalla sufficienza delle lavorazioni sui beni temporaneamente esportati in Albania".

Al di là (ancora una volta) della tecnica utilizzata nella formulazione della rubrica, la censura si incentra su un (preteso) vizio motivazionale. La CTR, in particolare, nel porre a fondamento del rigetto dell'appello (anche) la circostanza per la quale si sarebbe trattata di mera attività di assemblaggio in Albania, non integrante attività di lavorazione o trasformazione tale da far considerare i beni (reintrodotti in Italia) di origine preferenziale "Albania", si sarebbe basata sulle fatture emessa dalla società albanese (facenti esplicito riferimento ad attività di "assemblaggio") senza considerare altri elementi probatori. Tra essi la il ricorrente annovera: gli accordi contrattuali tra le due società; le "autorizzazioni rilasciate dagli Uffici"; la tipologia della merce esportata in Albania e delle "materie prime".

2.2. Il motivo n. 6 è infondato, oltre che inammissibile sotto taluni profili, con conseguente inammissibilità del motivo n. 4 per sopravvenuto difetto di interesse (rimanendo la statuizione retta da una delle due ragioni autonomamente fondanti la stessa).

Il motivo n. 6, in particolare, è inammissibile per difetto di specificità ex art. 366 c.p.c. (in termini di autosufficienza), essendo argomentato il preteso difetto di motivazione in forza dell'asserita mancata considerazione di documenti (accordi contrattuali tra le due società e "autorizzazioni rilasciate dagli Uffici"), il cui contenuto non è riprodotto, neanche indirettamente, nel ricorso al fine di rendere apprezzabile la relativa doglianza, oltre che della tipologia dei beni temporaneamente esportati in Albania, anche essa fondante su documentazione oggetto di omessa riproduzione nei detti termini (per l'inammissibilità dovuta a difetto di specificità del motivo di ricorso, in termini di autosufficienza, si vedano, ex plurimis, e limitando i riferimenti solo alle decisioni più recenti: Cass. sez. 3, 27/05/2019, n. 14357, in motivazione; Cass. sez. 6-3, 24/05/2019, n. 14161, in motivazione; Cass. sez. 5, 13/11/2018, n. 29092, Rv. 651277-01; Cass. sez. 6-1, 27/07/2017, n. 18679, Rv. 645334-01; Cass. sez. 5, 12/04/2017, n. 9499, Rv. 643920-01, in motivazione; Cass. sez. 5, 15/07/2015, n. 14784, Rv. 636120-01; Cass. sez. 3, 09/04/2013, n. 8569, Rv. 625839-01, oltre che Cass. sez. 3, 03/07/2009, n. 15628, Rv. 609583-01).

A quanto innanzi deve aggiungersi l'assenza del prospettato vizio motivazionale, comunque inammissibilmente formulato sostituendo le proprie valutazioni probatorie a quelle del Giudice di merito.

La CTR ha difatti sufficientemente motivato in merito al proprio convincimento circa l'attività di mero assemblaggio effettuata in Albania, tale dunque da non integrare attività di trasformazione o lavorazione sufficiente per il riconoscimento dell'origine preferenziale "Albania" (gravando peraltro in capo al contribuente l'onere probatorio circa la risultanza del prodotto dalla lavorazione delle merci in esportazione temporanea, ex plurimis: Cass. sez. 5, 20/06/2019, n. 16570, Rv. 654595-01, che fa esplicito riferimento anche a Corte giust., 3 ottobre 2003, causa C-411/01, GEFCO SA; e Cass. sez. 5, 08/10/2019, n. 25057, Rv. 655405-01). La Commissione, peraltro, ha argomentato la raggiunta prova del mero "assemblaggio" da documentazione nella disponibilità della stessa contribuente (fatture emessa dalla società albanese ed esplicitamente facenti riferimento ad attività di "assemblaggio"). A nulla valendo, quindi, nella specie, in sostanza e rispetto al detto accertamento relativo alle specifiche cinque importazioni in esame, quanto eventualmente sarebbe potuto emergere dagli accordi negoziali tra le due società e dall'oggetto delle autorizzazioni dell'Amministrazione, compresa

l'autorizzazione doganale per l'invio di merce per attività non solo di "assemblaggio" ma anche di "stampaggio" ed altro, alla società albanese Iliria Electric (di Tirana) in regime di "perfezionamento passivo".

2.3. L'infondatezza oltre che l'inammissibilità del motivo n. 6 sono tali da fondare l'inammissibilità (sopravvenuta) del motivo n. 4, per difetto di interesse, in quanto volto a sindacare una delle due autonome rationes decidendi fondanti la sentenza impugnata che, comunque, rimane sorretta dal fondamento sindacato con il motivo n. 6 (si veda, ex plurimis, Cass. sez. 3, 21/06/2017, n. 15350, Rv. 644814-01).

3. I motivi nn. 2, 3 e 7 sono suscettibili ti trattazione congiunta in ragione della connessione tra le questioni inerenti i relativi oggetti.

3.1. Con il motivo n. 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 si deduce la "nullità della sentenza per violazione dei doveri decisori di cui all'art. 112 c.p.c., per avere il Giudice omesso di pronunciarsi sul secondo motivo d'appello relativo a difetto di motivazione e violazione dell'art. 122 DAC e degli artt. 31 e 32 del protocollo n. 4 allegato alla Decisione del Consiglio del 12 giugno 2006(Accordo interinale CE-Albania)".

Al di là della tecnica utilizzata tanto nella formulazione della rubrica quanto nell'articolazione del motivo, ci si duole dell'omessa pronuncia in merito alla censura circa l'immotivato disconoscimento dell'origine preferenziale attestata dai certificati Eur 1 esibiti all'atto delle importazioni senza sottoporli preventivamente al controllo a posteriori (previsto dall'art. 122 DAC dagli artt. 31 e 32 della Decisione innanzi citata).

Con il motivo n. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce la "nullità della sentenza per violazione dei doveri decisori di cui all'art. 112 c.p.c., per avere il Giudice omesso di pronunciarsi sul terzo motivo d'appello relativo alla nullità dell'avviso di rettifica dell'accertamento prot. n. 21006 del 31 luglio 2009, per violazione dei principi di trasparenza e chiarezza degli atti, difetto di motivazione e carenza di prova".

Nella sostanza ci si duole dell'omessa pronuncia in merito alla censura circa la dedotta carenza motivazionale dell'atto impositivo di cui innanzi, con riferimento al mancato riconoscimento del trattamento preferenziale anche per mancato superamento del valore dei materiali utilizzati rispetto alle percentuali previste dall'accordo ASA. Con il motivo n. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce la "nullità della sentenza per violazione dei doveri decisori di cui all'art. 112 c.p.c., per avere il Giudice omesso di pronunciarsi sul quinto motivo d'appello relativo all'insussistenza della pretesa tributaria, ai sensi dell'art. 220, comma 2, lett. b) CDC".

Nella sostanza ci si duole dell'omessa pronuncia in merito alla censura circa la richiesta di non contabilizzazione a posteriori dei dazi non essendo stato contabilizzato l'importo legalmente dovuto per un errore dell'Autorità doganale che non avrebbe potuto ragionevolmente essere scoperto dal debitore, avendo questi agito in buona fede e nel rispetto della normativa in vigore.

3.2. I motivi in esame non sono fondati.

Il Giudice di merito, invero, dopo aver sintetizzato le doglianze prospettate dal contribuente, tanto in primo grado quanto in secondo grado, ha statuito nei termini innanzi riportati (al precedente paragrafo n. 4 dell'attuale esposizione dei fatti di causa), ponendo a fondamento della decisione le due rationes decidendi già evidenziate ed esplicitamente ritenendo assorbito in tale decisione quanto altro dedotto dal contribuente.

Il fondamento ravvisato nella mera attività di assemblaggio, difatti, ha comportato l'assorbimento delle altre questioni, fondando le ragioni dell'Amministrazione sottese alla rettifica di tutte le bollette doganali, ed ha peraltro escluso la sussistenza di un (preteso) errore (attivo) dell'Amministrazione.

4. Con il motivo n. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce la "nullità della sentenza per violazione dei doveri decisori di cui all'art. 112 c.p.c., per avere il Giudice omesso di pronunciarsi sul primo motivo d'appello relativo alla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7".

Nella sostanza ci si duole dell'omessa pronuncia in merito alla censura di nullità degli atti impositivi per omesso contraddittorio endoprocedimentale (nei termini di cui al citato art. 12).

4.1. Dalla decisione impugnata non emerge effettiva pronuncia in merito, non valendo (con riferimento al presente motivo n. 1) le argomentazioni fondanti sull'assorbimento relative invece ai motivi nn. 2, 3 e 7 del ricorso.

Nonostante ciò la decisione sfugge alla sanzione di nullità, non operando nella materia doganale il citato art. 12, peraltro con riferimento a fattispecie antecedente alle modifiche dell'art. 11 TULD (introducenti un contraddittorio endoprocedimentale in materia doganale).

A quanto innanzi, di per sè fondante il rigetto del motivo in esame per come formulato, è appena il caso di aggiungere che in materia doganale il principio del rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente richiamato dal Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913/92 (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 (cfr. Corte di Giustizia CE, sent. 18 dicembre 2008, in causa C349/07). 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 (Cass. sez. 5, 15/03/2013, n. 6621, Rv. 626116-01). Trattasi della c.d. "prova di resistenza" in merito alla quale la contribuente nulla evidenzia nè chiarisce di averlo fatto nei giudizi di merito.

5. Con il motivo n. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce l'"illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 287 e 288 c.p.c., per non avere essa rilevato l'illegittimità dell'intervenuta correzione della sentenza di primo grado".

Sostanzialmente, ci si duole del mancato rilievo, da parte della CTR, della correzione dell'errore materiale di cui alla sentenza di primo grado (nell'indicazione dell'intervenuto "imballaggio" in Albania in luogo dell'effettivo "assemblaggio"), effettuata dalla CTP nelle more dell'appello.

5.1. La censura è inammissibile.

L'inammissibilità deriva dalla mancata percezione della ratio fondante la statuizione, da ravvisarsi nell'effettiva correzione dell'errore materiale (oltre che dalla CTP nelle more dell'appello) ad opera della CTR (in quanto evidenziato dall'Amministrazione in sede di controdeduzione in appello), oltre che dalla circostanza per la quale, in definitiva, la ricorrente finisce per sindacare in sede di legittimità non la decisione di secondo grado bensì l'intervenuta correzione dell'errore materiale da parte della CTR (per il detto profilo di inammissibilità inerente la ratio decidendi si vedano, ex plurimis, tra le più recenti: Cass. sez. 6-3, 15/10/2019, n. 26052, in motivazione; Cass. sez. 3, 15/10/2019, n. 25933, in motivazione, entrambe nel senso della considerazione della relativa censura alla stregua di un "non motivo", inammissibile ex art. 366 c.p.c., n. 4; Cass. sez. 3, 11/12/2018, n. 31946, in motivazione; Cass. sez. 5, 07/11/2018, nn. 28398 e 28391; Cass. sez. 1, 10/04/2018, n. 8755; Cass. sez. 6-5, 07/09/2017, n. 20910, Rv. 645744-01, per la quale la proposizione, con il ricorso per cassazione, di censure prive di specifiche attinenze al decisum della sentenza impugnata è assimilabile alla mancata enunciazione dei motivi richiesti dall'art. 366 c.p.c., n. 4, con conseguente inammissibilità del ricorso, rilevabile anche d'ufficio; Cass. sez. 4, 22/11/2010, n. 23635, Rv. 615017-01).

6. In conclusione, il ricorso non merita accoglimento, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali del presente giudizio di legittimità, in favore della controricorrente, che si liquidano, in ragione dei parametri ratione temporis applicabili, in Euro 1.800,00, oltre alle spese prenotate a debito.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali del presente giudizio di legittimità, in favore della controricorrente, che si liquidano in Euro 1.800,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 13 novembre 2019.

Depositato in cancelleria il 5 febbraio 2020

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza