

Sentenza del 05/02/2025 n. 2912 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. In punto di fatto, dalla sentenza in epigrafe, s'apprende quanto segue:

La S. Spa, nell'ambito della propria attività di produzione di film siliconati, procede ad operazioni di importazione di materiale da Paesi Terzi. In particolare, per il caso che ci occupa, la Società si è avvalsa della impresa indiana JBF Industries Limited da cui ha acquistato dei "granuli di polietilene tereftalato - Super Bright Chips" (in seguito per brevità "PET") ed identificata da codice di nomenclatura (-----) (corrispondente (-) sulla base della Tariffa doganale comune - a "Pellets o granuli di polietilene tereftalato("))(,) con una densità uguale o superiore a 1.23 ma non superiore a 1.27 a 23C. In ragione di tale classificazione tariffaria, la Contribuente, all'atto dell'importazione in Italia, ha usufruito della sospensione tariffaria dei dazi autonomi(,) che prevedeva, tra gli altri, la sospensione temporanea dei dazi sulle importazioni per i prodotti di cui al codice di nomenclatura (-----) corrispondente alla merce indicata.

Nel 2016 l'Agenzia delle Dogane contestava alla S. Spa il codice di classificazione (-----) adottato da quest'ultima per qualificare il PET importato con le dichiarazioni doganali di importazione IMA reg. n. 7247 L del 22 marzo 2016 e IMA reg.4 n. 16352 e del 7 luglio 2016. In particolare l'Ufficio procedeva, in quella sede, al prelevamento dei campioni della merce ed inviava gli stessi presso il laboratorio chimico di M per sottoporli ad analisi all'esito delle quali attribuiva al prodotto allora importato un indice di viscosità inferiore a 78 ml/g, ma una densità superiore a 1.27 g/cm³, qualificandolo, dunque, come non rientrante nei parametri previsti dal Regolamento ai fini dell'esenzione sopra richiamata.

In data 17/10/2016 l'Ufficio notificava alla Società gli atti aventi ad oggetto "l'attività di controllo e revisione ai sensi dell'art. 48 del Reg.to UE 952/2013 e dell' art. 11 del D.Lgs. 374/90 " con la quale comunicava l'avvio del procedimento di revisione dell'accertamento per le dichiarazioni doganali registrate presso la Dogana di Venezia di 5 importazioni di PET effettuate nel triennio 2014-2016.

Successivamente, in data 30/08/2017, l'Ufficio effettuava operazioni di accesso e verifica presso la sede legale della Società al termine delle quali veniva redatto in contraddittorio con la parte il "verbale di accesso e operazioni compiute ai fini della revisione dell'accertamento", con il quale veniva comunicato all'importatore l'avvio della revisione di accertamento altresì per quattro dichiarazioni doganali presentate all'Ufficio delle Dogane di Trieste.

(... R)itenendo non corretta la classificazione doganale attribuita al PET dalla S. Spa, l'Ufficio le notificava il Processo Verbale di Revisione dell'accertamento Prot. (-----) dell'11/10/2017 con il quale disconosceva il codice (-----) applicato dalla Società e indicava come applicabile al PET importato dalla S. Spa nel 2014 e 2015 il differente codice di nomenclatura (-----), riclassificando dunque il prodotto sulla base delle risultanze dell'analisi effettuata dal Laboratorio chimico di M sul diverso PET che la S. Spa aveva importato nel 2016.

A novembre 2017 venivano notificati alla Società degli avvisi di accertamento e di rettifica con la richiesta di pagamento di somme.

Avverso i provvedimenti suddetti, previo esperimento del reclamo, veniva proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia.

Successivamente, in data 23 novembre 2017, l'Ufficio notificava altresì alla Società diversi atti di irrogazione immediata (di) sanzione in ordine alle rettifiche delle dichiarazioni di importazione presentate dalla parte.

Tutti tali atti venivano impugnati dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia....

In particolare, secondo quanto riferisce il ricorso, venivano... redatti diversi verbali di revisione, differenziati solo per anno di presentazione della dichiarazione e per il prodotto, tutti notificati alla S., e al rappresentante indiretto RC Transport solo laddove si trattava di bollette da questi presentate in regime di rappresentanza indiretta:

- prot. (-----) dell'11/09/2017 relativo a 2 dichiarazioni d'importazione di PET Silica Chips del 2014 presentate da S....;

- prot. (-----) dell'01/09/2017 relativo a 6 dichiarazioni d'importazione di PET Super Bright del 2014 presentate da S....;

- prot. (-----) dell'11/10/2017 relativo a 15 dichiarazioni d'importazione di PET Super Bright del 2015, 2 delle quali presentate RC Transport in rappresentanza indiretta di S. e le altre 13 presentate da S.....

....

A fronte dei tre processi verbali, venivano emessi per ciascuna dichiarazione doganale un avviso di accertamento suppletivo e di rettifica e un corrispondente atto di irrogazione di sanzione amministrativa che venivano impugnati dalla S. e dalla Rc Transport Sas di A.A. E C.....

2. A termini della sentenza in epigrafe, con le sentenze nn. 170-171-172 e 173 del 26/11/18 la Commissione Tributaria Provinciale di Venezia sez. 4, in accoglimento dei ricorsi proposti dalla Società, annullava i provvedimenti sanzionatori dalla stessa impugnati riconoscendo "sussistente la buona fede del contribuente e che tale sussistenza possa essere fatta valere... ai fini dell'esclusione della irrogazione delle sanzioni.....".

2.1. Più specificamente, a termini di ricorso e controricorso, le sentenze della CTP di Venezia accoglievano parzialmente i ricorsi di S., "annullando" - come da controricorso - "i provvedimenti sanzionatori impugnati in ragione della buona fede dell'importatore ritenuta sussistente alla luce di una serie di circostanze che nel loro complesso in qualche modo risultano confermate di un atteggiamento di diligenza volto a verificare il rispetto delle condizioni per il trattamento doganale preferenziale". Peraltro - "ivi", subito in appresso - "con la pronuncia n. 173 (RGR n. n. 513/18) pronunciata in data 26 novembre 2018 e depositata il 25 gennaio 2019, la CTP di Venezia rigettava (invece) il ricorso proposto dalla R.C. Transport".

2.2. Un più analitico riferimento al contenuto delle sentenze di cui si tratta è contenuto nel ricorso, ove si legge:

La CTP di Venezia, confermando la piena legittimità e fondatezza dell'accertamento e di contro ritenendo sussistere ragioni per la non applicabilità delle sanzioni, così statuiva:

- riteneva che le indagini chimiche richiamate in giudizio da S. per sostenere la correttezza della voce doganale dichiarata - una svolta dalla detta società al suo interno e un'altra fatta svolgere da un laboratorio esterno - non pot(essero) essere contrapposte validamente a quelle eseguite dal Laboratorio chimico delle Dogane di Milano perché effettuate, per stessa ammissione di parte ricorrente, non su campioni di merce appartenente ai lotti di merce importata ma su campioni di merce meramente analoga;

- respingeva le contestazioni della ricorrente in ordine al metodo di analisi adottato dal Laboratorio chimico delle Dogane in quanto, non avendo la società opposto alcuna obiezione in sede di controversia doganale, (esse) non potevano costituire motivo di ricorso;

- riteneva incontestabile il risultato di analisi del Laboratorio chimico delle Dogane che aveva accertato una densità del prodotto superiore ad 1,27 grammi per cm cubo;

- rigettava l'eccezione di illegittimità sotto il profilo della carenza di motivazione e, in base alle premesse fatte, confermava le decisioni del Direttore Interregionale attributive di una diversa classificazione alla merce importata e i conseguenti provvedimenti di rettifica delle dichiarazioni doganali con relativa quantificazione delle imposte dovute;

- riteneva assorbiti gli altri motivi di ricorso relativi all'accertamento;

(inoltre,) con riferimento agli atti di irrogazione delle sanzioni:

- rigettava l'eccezione di illegittimità degli atti sollevata dalla ricorrente per essere stati emessi da un'autorità diversa da quella che aveva deciso le "controversie", perché per il caso di specie la norma di riferimento è data dall' art. 16 del D.Lgs. 472/97 e non dall'art. 17, comma 1 dello stesso decreto, invocato dalla società ricorrente;

- rigettava tutte le censure concernenti l'illegittimità derivata;

- riteneva non ravvisabile il legittimo affidamento, invocato dalla ricorrente sul rilievo che l'Agenzia non aveva contestato la classificazione tariffaria di altre precedenti operazioni, in

quanto la recezione delle dichiarazioni da parte dell'Ufficio configura un comportamento passivo e non attivo dell'amministrazione (Cass. n.13770/2016);

- riteneva, invece, che poteva essere invocata la buona fede in ragione di un atteggiamento di diligenza volto a verificare l'esattezza delle informazioni fornite reiteratamente dal produttore indiano;

- riteneva che la buona fede, relativamente all'esclusione della responsabilità ai soli fini sanzionatori, fosse ravvisabile nella condotta uniforme dell'Ufficio relativamente alle operazioni effettuate da S. negli anni precedenti, oggetto di revisione dell'accertamento.

3. L'Ufficio proponeva distinti ricorsi in appello per la parziale riforma delle sentenze nn. 170, 171 e 172 e per la declaratoria della piena legittimità degli atti di contestazione della sanzioni, ritenendo non sussistente la buona fede di S.. Quest'ultima si costituiva, contestando le avverse deduzioni ed altresì proponendo appello incidentale per la parte di rispettiva soccombenza. R.C. Transport appellava la sentenza n. 173, nella resistenza dell'Ufficio.

4. Con la sentenza in epigrafe, la CTR del Veneto così decideva:

Respinge l'appello della Agenzia delle Dogane e dichiara l'annullamento degli atti di accertamento messi nei confronti della Siliconature Spa.

Accoglie l'appello della R.C Transport Sas e dichiara l'annullamento degli atti di accertamento emessi nei suoi confronti.

Spese compensate per entrambi i gradi di giudizio di tutti i procedimenti riuniti.

4.1. La CTR motivava:

L'appello della ADM deve essere respinto e devono considerarsi assorbite anche le domande proposte con l'appello incidentale.

Ritiene questa Commissione che l'Agenzia delle Dogane, nei provvedimenti impugnati in primo grado, abbia presupposto, senza preoccuparsi di specificare le ragioni a sostegno della propria tesi, l'identità tra due PET diversi: quello che la S. ha importato nell'anno 2015 e quello, diverso, che ha importato nel 2016 ed oggetto di specifica analisi chimica da parte del Laboratorio chimico delle dogane di Milano. Da tale illegittima assunzione l'Ufficio vorrebbe far derivare l'estensione dei risultati dei due accertamenti effettuati nel 2016 al PET che la S. Spa ha invece importato nel 2014 e 2015.

La sentenza di prime cure non risulta quindi aver tenuto debitamente conto dell'onere probatorio incombente sull'Ufficio relativamente ai provvedimenti da questo emessi.

In effetti questo Giudice ritiene che l'Ufficio abbia violato le disposizioni inerenti gli obblighi motivazionali degli atti amministrativi laddove negli avvisi impugnati in prime cure si (è) limitato ad asserire una (presunta) mancanza dei requisiti tecnici del PET importato dalla S. Spa nel 2014 e 2015 (senza aver proceduto ad alcuna analisi né verifica dello stato del materiale) sulla base di

una (non corretta né legittima) analogia di quest'ultimo con il PET importato nel 2016 ed oggetto (in questo caso sì) di verifiche ed analisi chimiche da parte dell'Ufficio.

Dunque, l'Ufficio non ha chiarito quale sia stato l'iter logico-giuridico seguito in tale ragionamento non avendo neanche effettuato sul PET oggetto di rettifica (PET del 2014 e 2015), né all'atto dello sdoganamento né successivamente, alcun esame chimico delle sue caratteristiche tecniche per poter legittimamente desumerne un'analogia con altro e diverso materiale (PET del 2016). Il tutto per poter poi contestare (come in realtà è stato ugualmente fatto) la classificazione adottata dalla S. Spa.

Non sussistono idonee e legittime ragioni alla base degli avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio (se non possibili analogie del materiale riportate nella documentazione doganale) che lo abbiano portato a poter considerare una effettiva e concreta (cioè provata) analogia tra le merci importate nel 2014 e 2015 e quelle importate nel 2016:

in tal senso, dunque, l'Ufficio non ha ottemperato al conseguente onere probatorio sullo stesso gravante.

In tal senso si richiamano le stesse valutazioni dei primi Giudici che avrebbero portato gli stessi a decretare la buona fede della Società (provvedendo però solo ad annullare le sanzioni comminate alla Contribuente): "Attestazione del produttore indiano della densità del prodotto importato; analisi chimiche del prodotto importato fatte eseguire dal laboratorio interno della Società e dal laboratorio estero su prodotti analoghi a quelli delle di cui alle importazioni contestate". Tali circostanze, se unite alla mancanza di analisi sull'effettivo stato del materiale importato nel 2014 e 2015, possono ritenersi confermatrice delle dichiarazioni della Contribuente sulla classificazione dello stesso ai fini doganali.

Peraltro, nonostante la società produttrice del PET avesse già confermato la densità del prodotto acquistato e importato dalla S. Spa, questa, ad ulteriore conferma della correttezza del proprio operato, ha comunque proceduto ad effettuare ulteriori analisi del materiale (sia interne all'azienda che da parte di altri laboratori) volte alla verifica che lo stesso avesse effettivamente "una densità uguale o superiore a 1.23 ma non superiore a 1.27" nel rispetto di quanto previsto dal Regolamento ai fini della sospensione dei dazi.

Per parte sua, invece, l'ADM ha invece proceduto alla rettifica delle dichiarazioni doganali di importazione esclusivamente sulla base di una presunta analogia (non supportata da elementi probatori concreti (a differenza di quanto avvenuto nel 2016) in tal modo ribaltando, di fatto, sulla S. Spa l'onere di provare la correttezza del codice tariffario utilizzato, onere che, a contrario, gravava proprio sull'Ufficio.

In effetti, poiché è proprio l'Ufficio che sosteneva che la densità del PET importato nel 2014 e 2015 dalla S. Spa non avrebbe avuto quelle caratteristiche chimico-tecniche previste dalla normativa per fruire dell'esenzione, emerge "per tabulas" come spettasse all'ADM e non alla Contribuente fornire le prove necessarie a sostegno del proprio assunto, non potendo l'accertamento posto in essere determinare un'illegittima inversione dell'onere probatorio.

Nel processo tributario tale onere è a carico dell'Amministrazione finanziaria che deve dare prova del fatto o dell'atto su cui si fonda la sua pretesa per i fatti affermati nell'atto impositivo e nella motivazione dell'atto medesimo.

L'analogia tra il PET importato dalla S. Spa nel 2014 e 2015 e quello nel 2016 è stata basata esclusivamente su deduzioni dell'Ufficio non supportate da alcun elemento probatorio concreto non avendo mai prelevato campioni del materiale del 2014 e 2015, ciò che non rende verificata e/o accertata tale fattispecie e, come tale, priva di valore ai fini della prova della correttezza dell'accertamento posto in essere....

5. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con cinque motivi. Resistono con articolato controricorso entrambe le contribuenti S. Spa e RC TRANSPORT Sas DI A.A. E C., che depositano altresì ampia memoria illustrativa.

6. All'odierna pubblica udienza, udita la relazione, dopo breve discussione, il Pubblico Ministero, in persona del Sost. Proc. Gen. Dott. Tommaso Basile, così conclude: "Rigetto del ricorso". L'Avvocatura Generale dello Stato, in persona dell'Avv. Anna Collabolletta, per l'Agenzia, e gli Avv.ti FABIO MASSIMO e Aurora Marrocco, per la contribuente, insistono nelle conclusioni di cui ai rispettivi atti.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Per speditezza motivazionale, i motivi di ricorso possono essere enunciati e trattati congiuntamente.

1.1. Il primo motivo è così rubricato: "(Art.) 360 n. 3 cpc (-) Violazione art. 78 cdc, art. 11 D.Lgs. 374.90" e così sintetizzato: "Posto che l'(A)mmministrazione delle Dogane può procedere alla revisione delle dichiarazioni di importazione dei tre anni precedenti ricorrendo al mero esame della documentazione commerciale e doganale di tali operazioni(,) è correttamente motivato l'avviso di recupero, come l'avviso di irrogazione delle sanzioni(,) che, in caso di variazione di classificazione della merce con differenza di dazio dovuto, menzioni un accordo quadro di acquisto (ed) importazione della stessa merce dallo stesso produttore extracomunitario e la unica pattuita determinazione delle specifiche del prodotto, attuata per 51 operazioni e mai variata, e l'analisi delle ultime due partite del Laboratorio chimico delle Dogane che abbia accertato un valore discordante da quello fondante la classificazione delle merci, in questo caso la densità dello stesso, rilevante ai fini della attribuzione di una specifica voce doganale e alla applicazione o meno di un certo dazio(,) senza alcuna necessità di analisi di laboratorio della merce precedentemente importata e oggetto di revisione".

1.2. Il secondo motivo è così rubricato: " Articolo 360 numero 3 del codice di procedura civile (-) violazione degli articoli 78 del codice doganale comunitario e 11 del decreto legislativo 374 del 1990 , 2727 (cod. civ.) e 115 cpc" e così sintetizzato: " L'Amministrazione delle Dogane è legittimata a rivedere retroattivamente dichiarazioni di importazione dei tre anni precedenti senza ricorrere ad analisi chimiche o di laboratorio e basandosi solo sulla documentazione commerciale e tecnica in suo possesso; di conseguenza viola la legge la Commissione Regionale che ritenendo che l'Amministrazione abbia applicato a merci precedentemente importate tra le

stesse parti e con le medesime specifiche tecniche mai variate i risultati delle analisi di laboratorio effettuate sulle ultime partite di merci consegnate ometta di esaminare le prove addotte dall'Amministrazione e cioè le analisi di laboratorio relative alle ultime consegne e i documenti commerciali che provano la sussistenza di un rapporto continuativo tra i due operatori importatore ed esportatore(,) quali il contratto(,) la richiesta di specificare in fattura una determinata voce doganale non conforme alle analisi di laboratorio e infine le stesse specifiche tecniche mai variate(,) dovendosi presumere che la merce importata fosse sempre la stessa e avesse le caratteristiche accertate dalle analisi di laboratorio sulle ultime partite e quindi l'omesso esame di una prova per presunzioni".

1.3. Il terzo motivo è così rubricato: " Articolo 360 numero 3 del codice di procedura civile (-) Violazione dell' articolo 2697 del codice civile" e così sintetizzato: "Qualora un importatore introduca nel territorio dello Stato merce detassata ai fini doganali da specifici regolamenti comunitari(,) si avvale di un beneficio fiscale e a lui incombe l'onere della prova che la merce importata rientri nelle definizioni di tali regolamenti e cioè che sia merce plastica di densità compresa tra i valori 1,23 e 1,27".

1.4. Il quarto motivo è così rubricato: " Articolo 360 numero 4 e 132 del codice procedura civile (-) Motivazione alogica" e così sintetizzato:

"Ogni volta che sia rilevante ai fini del riconoscimento di un beneficio fiscale la misurazione di una certa proprietà della merce importata(,) in questo caso la densità della stessa, appare assolutamente privo di logica (e) inferiore al minimo costituzionale motivare che la prova sarebbe stata offerta dal contribuente grazie a delle annotazioni del fornitore in fattura che non costituiscono misurazioni nei parziali né imparziali, soprattutto alla luce del fatto che il (F)isco ha prodotto in giudizio un'espressa richiesta rivolta dall'importatore al suo fornitore di indicare quei determinati valori ai soli fini doganali e ha ammesso in una richiesta di interrogazione parlamentare che merce di quella densità non esist(e) sul mercato".

1.5. Il quinto motivo è così rubricato: " Articolo 360 numero 4 del codice di procedura civile (-) Motivazione apparente ex articolo 132 del codice di procedura civile" e così sintetizzato: "La Commissione Tributaria Regionale nel rinviare ai risultati delle analisi effettuate dall'importatore nel suo laboratorio interno e dal(la) ditta Soveco nel suo laboratorio esterno... come prove a favore dell'importatore non esamina affatto il contenuto di tali elaborati che(,) a quanto si rileva dalle pagine 33 e seguenti dei ricorsi alla Commissione Tributaria Provinciale, sono successivi alle analisi del 2016 prese a base dall'Ufficio come prova presuntiva o meglio come elemento della stessa. Pertanto la Commissione non dà atto se il materiale esaminato e analizzato nel suo laboratorio e in quello esterno sia lo stesso importato negli anni 2014 e 2015. Mancando una tale esposizione del contenuto logico della prova di parte la motivazione è sul punto nulla perché meramente apparente(, in quanto) è fondata sulla esistenza di due elaborati di cui non si menziona il contenuto né la posteriorità all'accertamento e di conseguenza alle operazioni degli ultimi tre anni".

2. Preliminarmente deve rilevarsi che il ricorso non è inammissibile, a differenza di quanto eccepito in controricorso.

2.1. In particolare, la circostanza che il ricorso si diffonda ampiamente sullo svolgimento in fatto è un fattore di arricchimento contenutistico, che, in ossequio ai principi di precisione ed autosufficienza, permette di ricostruire con puntualità le posizioni delle parti nei gradi di merito.

Sotto altro profilo, tutte le censure formulate nei vari motivi sono, "a latere" di quel che subito si dirà degli ultimi due, intelligibili, autosufficienti, coerentemente centrate rispetto ai paradigmi evocati in rubrica, superando per l'effetto il vaglio di ammissibilità formale.

3. Fermo quanto innanzi, nella trattazione dei motivi, assumono priorità logica gli ultimi due, testé evocati.

3.1. Essi sono manifestamente infondati.

È sufficiente una semplice lettura della sentenza impugnata per appurare come la stessa esibisca una motivazione (condivisibile o meno, ma sicuramente) effettiva, sia dal punto di vista grafico che contenutistico, dovendosi per l'effetto escludere alcuna ipotesi di omessa motivazione o di motivazione meramente apparente. Quel che il motivo mira a censurare non è un'assenza grafica o contenutistica della motivazione, ma piuttosto il percorso argomentativo che la CTR ha profuso per addivenire alla decisione. Nondimeno, la deduzione di un tale vizio non è più consentita, quand'anche si avesse a riqualificare la censura ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ. Vale, invero, l'insuperato insegnamento secondo cui "la riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall' art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in Legge 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di 'sufficienza' della motivazione" (Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830-01).

4. Può ora procedersi alla disamina congiunta dei primi tre motivi, che sono fondati.

4.1. Molteplici, come in essi rilevato, sono gli errori in diritto commessi dalla CTR.

4.2. Il primo consiste nell'aver operato un'indebita inversione dell'"onus probandi":

invero, vertendosi in tema di trattamento daziario comportante una totale detassazione in ragione della dichiarazione di precise caratteristiche fisiche dei beni, una volta che l'Amministrazione, come subito in appresso si specificherà, si sia legittimamente avvalsa della facoltà di estendere gli esiti di una verifica effettuata su merci comprese in una dichiarazione in dogana a merci comprese in dichiarazioni precedenti presentate dal medesimo soggetto, per principio generale, incombe a questi, che invoca il trattamento di favore, dimostrare la

sussistenza degli esatti presupposti fattuali atti a giustificarlo, non già all'Amministrazione dimostrare l'insussistenza di questi.

4.3. Altro errore commesso dalla CTR consiste - viepiù in un sostanziale confondimento concettuale ed espositivo dei piani della motivazione degli atti amministrativi e dei rispettivi oneri della prova in seno (non al procedimento, ma) al processo - nell'aver ritenuto, in definitiva, che l'Amministrazione, al fine di procedere all'accertamento in relazione a merci relative a dichiarazioni precedenti ad una dichiarazione la cui merce ha costituito oggetto di verifica, debba necessariamente procedere ad indagini parimenti strumentali, dovendosi, in difetto delle quali, ritenere non attinta né l'allegazione né la prova dell'identità delle merci.

4.4. L'assunto è palesemente disallineato rispetto all'insegnamento della Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza 27 febbraio 2014, in causa, 571/12, Greencarrier Freight Services Latvia SIA.

In questa sentenza, la Corte, chiamata ad esaminare la questione "a, se l'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che consente all'autorità doganale di estendere i risultati della visita parziale, effettuata su campioni prelevati da merci comprese in una dichiarazione in dogana, a merci comprese in dichiarazioni in dogana precedenti presentate dal medesimo dichiarante che non sono state, e non possono più essere, oggetto di tale visita, essendo stato concesso lo svincolo delle stesse, qualora risulti dalle indicazioni scritte fornite da tale dichiarante che dette merci sono dichiarate con il medesimo codice della nomenclatura combinata, provengono dallo stesso produttore e la loro denominazione e composizione sono identiche" (par. 19), conclude che "l'articolo 78 di tale codice deve essere interpretato nel senso che consente all'autorità doganale di estendere i risultati della visita parziale delle merci comprese in una dichiarazione in dogana, effettuata a partire da campioni prelevati da queste ultime, a merci comprese in dichiarazioni in dogana precedenti effettuate dal medesimo dichiarante, che non sono state, e non possono più essere, oggetto di tale visita essendo già stato concesso lo svincolo, qualora tali merci siano identiche, circostanza che spetta al Giudice del rinvio verificare".

Nell'attingere tale conclusione, la Corte, espressamente, osserva (enfasi aggiunta):

20 Si deve ricordare che ai sensi dell'articolo 68 del codice doganale l'autorità doganale può controllare le dichiarazioni in dogana tanto effettuando una verifica documentale della dichiarazione e dei documenti ad essa allegati, quanto effettuando la visita delle merci e, ove occorra, (procedendo) ad un prelievo di campioni per analisi o per un controllo approfondito.

21 In quest'ultimo caso l'articolo 70, paragrafo 1, di detto codice, prevede che, se la visita riguarda solo una parte delle merci oggetto di una medesima dichiarazione i risultati di tale visita valgano per tutte le merci comprese in tale dichiarazione, fatta salva la facoltà del dichiarante di chiedere una visita supplementare quando ritenga che i risultati della visita parziale non siano validi per il resto delle merci dichiarate.

22 Tale disposizione generale istituisce una finzione sulla qualità uniforme che consente all'autorità doganale di estendere i risultati di una visita parziale di merci oggetto di una

medesima dichiarazione a tutte le merci comprese in tale dichiarazione (v., in tal senso, sentenze del 7 settembre 2006, *Nowaco Germany*, C-353/04, Racc. pag. I-7357, punti 54 e 55, nonché del 24 novembre 2011, *Gebr. Stolle*, da C-323/10 a C-326/10, Racc. pag. I-12177, punti 100 e 101).

23 Detta disposizione intende, a tale proposito, garantire procedure rapide ed efficaci di immissione in libera pratica, non imponendo all'autorità doganale l'obbligo di procedere d'ufficio ad una visita approfondita di tutte le merci oggetto di una dichiarazione doganale, obbligo che non corrisponderebbe né all'interesse degli operatori economici, desiderosi, generalmente, di chiedere lo svincolo per essere in grado di commercializzare rapidamente le merci da essi dichiarate, né all'interesse di detta autorità, per la quale una visita sistematica delle merci dichiarate comporterebbe un notevole aumento del carico di lavoro (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2004, *Derudder*, C-290/01, Racc. pag. I-2041, punto 45).

24 Va constatato che, sia dalla lettera dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale, che dall'economia degli articoli da 68 a 74 di tale codice, deriva che tale facoltà di estensione dei risultati di una visita parziale riguarda soltanto le merci oggetto di un'"unica dichiarazione" qualora tali merci siano controllate dall'autorità doganale durante il periodo che precede la concessione da parte di quest'ultima dello svincolo di dette merci (v., in tal senso, sentenza *Derudder*, cit., punto 43).

25 La medesima disposizione non consente, di conseguenza, all'autorità doganale..., di estendere i risultati di una visita parziale di merci comprese in una dichiarazione in dogana a merci comprese in dichiarazioni in dogana precedenti a cui tale autorità abbia già concesso lo svincolo.

26 Da ciò non deriva, tuttavia, che tali dichiarazioni in dogana precedenti non possano più essere contestate dall'autorità doganale.

27 Va ricordato, a tale proposito che, nell'ambito della procedura di collaborazione fra i Giudici nazionali e la Corte istituita dall' articolo 267 TFUE , spetta a quest'ultima fornire al Giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito (v., in particolare, sentenze dell'8 marzo 2007, *Campina*, C-45/06, Racc. pag. I-2089, punto 30, e del 14 ottobre 2010, *Fuß*, C-243/09, Racc. pag. I-9849, punto 39).

28 Orbene, come hanno sostenuto i governi ceco e spagnolo nelle loro osservazioni scritte, dopo aver concesso lo svincolo delle merci comprese in una dichiarazione in dogana, l'autorità doganale può, ove necessario, procedere d'ufficio alla revisione di una tale dichiarazione, ai sensi dell'articolo 78 del codice doganale (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2005, *Overland Footwear*, C-468/03, Racc. pag. I-8937, punti 62, 64 e 66).

29 Secondo l'articolo 78, paragrafo 2, del codice doganale, dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale può, infatti, controllare i documenti e i dati commerciali relativi alle operazioni d'importazione o di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le medesime merci e può procedere anche alla visita delle merci quando queste possano esserle ancora presentate.

30 Tale disposizione consente perciò all'autorità doganale di contestare le dichiarazioni in dogana precedenti che non sono state oggetto di controllo ai sensi dell'articolo 68 del codice doganale e che, pertanto, sono state trattate, conformemente all'articolo 71, paragrafo 2, di tale codice, in base alle indicazioni ivi riportate (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2011, DP Grup, C-138/10, Racc. pag. I-8369, punto 37).

31 Nulla impedisce che, a tal fine, l'autorità doganale proceda ad un'estensione dei risultati di una visita parziale delle merci comprese in una dichiarazione in dogana a merci comprese in dichiarazioni in dogana precedenti a cui la medesima autorità ha già concesso lo svincolo, qualora tali merci siano identiche, circostanza che spetta unicamente al Giudice del rinvio verificare. La determinazione dell'identità delle merci può fondarsi, segnatamente, sul controllo dei documenti e dei dati commerciali relativi alle operazioni d'importazione e di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse, e in particolare sulle indicazioni fornite dal dichiarante in dogana dalle quali risulti che le merci provengono dal medesimo produttore e hanno la stessa composizione, aspetto e denominazione, delle merci oggetto di tali dichiarazioni in dogana precedenti.

32 Una siffatta facoltà di estensione è giustificata dalla finalità stessa del codice doganale che, conformemente al quinto considerando dello stesso, intende garantire una corretta applicazione delle imposte da esso previste, assicurando al contempo, come risulta dal punto 23 della presente sentenza, procedure rapide ed efficaci nell'interesse sia degli operatori economici sia dell'autorità doganale, dispensandola dall'obbligo di procedere a controlli sistematici di tutte le merci oggetto di dichiarazioni doganali e limitando perciò, per quanto possibile, le formalità e i controlli doganali, conformemente al sesto considerando dello stesso codice (v., in tal senso, sentenza Derudder, cit., punti 42 e 45).

33 Tale facoltà è altresì conforme alla logica specifica dell'articolo 78 del codice doganale, consistente nel far coincidere la procedura doganale con la situazione reale, correggendo gli errori o le omissioni materiali nonché gli errori di interpretazione del diritto applicabile (v., in tal senso, sentenze Overland Footwear, cit., punto 63; del 14 gennaio 2010, Terex Equipment e a., C-430/08 e C-431/08, Racc. pag. I-321, punto 56, nonché del 12 luglio 2012, Südzucker e a., C-608/10, C-10/11 e C-23/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 47).

34 È privo di rilevanza, a tale proposito, che il dichiarante in dogana non sia più in grado... di chiedere una visita supplementare delle merci in esame e, se necessario, un prelievo di campioni aggiuntivi.

35 Infatti l'articolo 78 del codice doganale trova applicazione, in via di principio, dopo la concessione dello svincolo delle merci, in un momento in cui la presentazione delle merci può rivelarsi impossibile (v. sentenza Overland Footwear, cit., punto 66).

36 In ogni caso..., dalla formulazione stessa dell'articolo 78, paragrafo 2, del codice doganale deriva che il controllo a posteriori delle dichiarazioni in dogana può essere effettuato sulla base di documenti scritti senza che l'autorità doganale sia tenuta a ispezionare materialmente le merci, essendo un siffatto controllo previsto soltanto quando le merci "possono essere ancora

presentate" (v., in tal senso, sentenza del 22 novembre 2012, Digitalnet e a., C-320/11, C-330/11, C-382/11 e C-383/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punti 66 e 67).

37 In tali condizioni, qualora le merci oggetto di una visita parziale e quelle comprese in dichiarazioni in dogana precedenti siano identiche, tenuto conto, segnatamente, del controllo dei documenti e dei dati commerciali relativi alle operazioni d'importazione e di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse, e in particolare, delle indicazioni fornite dal dichiarante in dogana secondo le quali le merci provengono dal medesimo produttore e hanno la stessa composizione, aspetto e denominazione, circostanza che spetta unicamente al Giudice del rinvio verificare, l'autorità doganale può estendere i risultati di tale visita parziale a queste ultime merci.

38 È necessario, tuttavia, che il dichiarante in dogana disponga del diritto di contestare una tale estensione, in particolare qualora... ritenga che, malgrado le proprie indicazioni fornite nelle dichiarazioni in dogana, il risultato della visita parziale delle merci comprese in una dichiarazione non sia trasferibile a merci comprese in dichiarazioni precedenti, deducendo ogni elemento di prova in grado di sostenere tale affermazione che dimostrerebbe l'assenza di identità delle merci in esame (v., per analogia, sentenza Derudder, cit., punto 42).

39 A tale proposito si deve, tuttavia, sottolineare che un'affermazione generale e astratta come quella proposta (nel caso di specie, n.d.r.) dalla GFSL nelle sue osservazioni scritte dinanzi alla Corte, secondo la quale, nel caso di prodotti alimentari come quelli in esame nel procedimento principale, vari fattori potrebbero averne modificato la composizione chimica, segnatamente il contenuto in amido, non può avere alcuna rilevanza qualora siffatte circostanze, anche ammettendo che siano dimostrate, non abbiano indotto il dichiarante in dogana a fornire, per quanto riguarda le merci comprese nelle dichiarazioni in dogana precedenti, indicazioni diverse rispetto a quelle fornite riguardo alle merci oggetto di visita parziale, o, se necessario, a chiedere la revisione di tali dichiarazioni, con la conseguenza che non è dimostrato, né peraltro sostenuto, che tali fattori potrebbero avere un'influenza sulla classificazione di tali prodotti nella nomenclatura combinata. Spetta, tuttavia, al Giudice del rinvio effettuare gli accertamenti necessari al riguardo.

40 Infine, va osservato che sebbene l'articolo 78 del codice doganale non stabilisca alcun termine specifico per la revisione delle dichiarazioni in dogana, l'autorità doganale, conformemente all'articolo 221, paragrafo 3, di tale codice, può procedere alla comunicazione di una nuova obbligazione doganale entro un termine di tre anni dalla data in cui è sorta tale obbligazione.

4.4.1. La CTR ha totalmente disatteso i superiori insegnamenti della Corte di giustizia, negligendo,

- per un verso, sul piano prettamente amministrativo, di esaminare la tenuta motivazionale degli atti amministrativi, ed in particolare degli avvisi di accertamento, alla luce del loro tenore letterale, in guisa da verificare se da essi (come sostenuto dall'Agenzia in ricorso, anche mediante loro parziale fotoriproduzione, a fini di autosufficienza) risultasse la chiara indicazione delle contestazioni ed una pur sintetica enucleazione delle corrispondenti ragioni;

- per altro verso, sul piano prettamente processuale, di "verificare" - come letteralmente imposto dalla Corte di giustizia nella sentenza esaminata - l'identità delle merci oggetto di visita parziale e di quelle comprese in dichiarazioni in dogana precedenti e di farlo - si noti bene - "tenuto conto, segnatamente, del controllo dei documenti e dei dati commerciali relativi alle operazioni d'importazione e di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse, e in particolare, delle indicazioni fornite dal dichiarante in dogana secondo le quali le merci provengono dal medesimo produttore e hanno la stessa composizione, aspetto e denominazione". Ciò, dunque, senza alcuna necessità - del tutto illogicamente invece supposta come indefettibile dalla CTR - di procedere ad un'analisi fisica altresì delle merci precedenti (rispetto a quella verificata) alla stregua di un'attività non più consentita dagli intervenuti svincoli, conservando purtuttavia l'Amministrazione il potere di procedere egualmente (e comunque) a controlli successivi, in riferimento ai quali, oltretutto, è bensì consentito al dichiarante in dogana di pienamente dedurre e provare "a contrario" (tuttavia sul rigoroso presupposto che, con riguardo alle merci comprese nelle dichiarazioni precedenti di cui assuma la diversità, o abbia fornito in dogana corrispondenti "indicazioni diverse" ovvero quantomeno, estensivamente, giustifichi siffatta sua omissione).

4.5. Stante quanto precede, pare solo il caso di osservare che completamente decentrato si rivela, altresì, il riferimento, compiuto dalla CTR, alle "stesse valutazioni dei primi Giudici che avrebbero portato gli stessi a decretare la buona fede della Società", sul rilievo attribuito ad "attestazione del produttore indiano della densità del prodotto importato; analisi chimiche del prodotto importato fatte eseguire dal laboratorio interno della Società e dal laboratorio estero su prodotti analoghi a quelli delle di cui alle importazioni contestate". La CTR ha mancato - prima di vagliare, nel merito, la conducente in sé della prova contraria offerta dalle contribuenti, anche alla luce delle osservazioni critiche dell'Agenzia, volte ad evidenziare come l'attestazione del produttore indiano fosse in realtà stata appositamente sollecitata da S. e come le analisi chimiche riguardassero (in conformità a quanto, del resto, riconosciuto finanche dalla CTR) "prodotti analoghi" e non i prodotti contestati - di scrutinare siffatta prova contraria al cospetto del quadro di fattiva esperibilità della medesima, siccome delineato dalla Corte di giustizia e poc'anzi da questa Suprema Corte espressamente condiviso e ribadito.

5. Prima di concludere, deve esplicitarsi che, in conseguenza di quanto detto, non sussistono i presupposti del sollecitato rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia "al fine di chiarire" (citasi, in particolare, dalla memoria delle contribuenti) "se il prodotto importato dalla Società - in virtù dei diversi metodi previsti per misurare la densità - sia stato correttamente ricondotto al codice di nomenclatura combinata (-----) ovvero allo stesso debba essere attribuito altra voce doganale".

5.1. La richiesta di rinvio è assolutamente generica, senza minimamente paventare alcuna incompatibilità tra diritto dell'Unione europea e diritto interno, tanto da neppure individuare le norme rispettivamente interessate ed "a fortiori" minimamente offrire il supporto di pertinente argomentazione.

Inoltre, pur a prescindere da ciò, nessuna incompatibilità di per sé sussiste, essendo, al contrario, la piena conformità dell'ordinamento interno a quello unionale assicurata dalla pacifica osservanza degli insegnamenti di cui alla citata sentenza *Greencarrier* della Corte di

giustizia e, sotto altro profilo, essendo, in assenza nella disciplina unionale della previsione di un metodo di analisi unico per la classificazione, rimessa al prudente apprezzamento del Giudice (chiaramente: di merito) la valutazione in concreto di attendibilità degli esiti tecnici.

6. In definitiva, in accoglimento dei primi tre motivi di ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio, per nuovo esame e per le spese, comprese quelle del grado.

P.Q.M.

In accoglimento dei primi tre motivi di ricorso, rigettati i restanti due, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, per nuovo esame e per le spese.

Così deciso a Roma, lì 20 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 5 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza