

Sentenza del 05/02/2025 n. 2915 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. S. Spa - nell'ambito della propria attività di produzione di film siliconati - acquistava, nell'anno 2015 e 2016, dalla JBF Industries Limited, "granuli di polietilene tereftalato" (di seguito, "PET"), con denominazione commerciale "Super Bright Chips" e "Silica Chips". La merce era identificata al codice di nomenclatura (-----) corrispondente, sulla base della tariffa doganale comune in vigore, a pellets o granuli di polietilene tereftalato, con una densità uguale o superiore a 1,23 g/cm ma non superiore 1,27 g/cm a 23 e contenente, in peso, non più di 10% di altri agenti modificanti o additivi.

Nel 2016, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di Venezia procedeva a prelevamento di campioni di merce importata con le dichiarazioni doganali IM A n. 7247 L del 22/3/2016 e IM A n. 16352 E del 7/7/2016, inviandoli al Laboratorio chimico delle Dogane di Milano, competente sul territorio nazionale. Poiché dalle analisi era risultata una densità superiore a 1,27 g/cm, l'Ufficio contestava il codice NC 3907.6080.40 utilizzato dalla S., disconoscendo, pertanto, l'applicabilità dell'esenzione daziaria e riclassificando la merce sotto il codice (-----).

S. - non condividendo i risultati delle analisi, in quanto frutto di una metodologia non prevista ed in contrasto con i risultati di analisi effettuate dal produttore, da essa medesima e da un Laboratorio chimico esterno (di S) "su" (come da controricorso di S.) "partite di merci con caratteristiche analoghe" - impugnava i provvedimenti emessi radicando un giudizio (a tenore medesimamente di controricorso) ancora pendente in cassazione con il n.r. 19646 del 2020.

In realtà, per continuità espositiva, deve sin d'ora rilevarsi che, a seguito di consultazione dei propri archivi (cui questa Suprema Corte può liberamente accedere trattandosi semplicemente di una mera "banca-dati" di giurisprudenza), la causa di cui al n.r. 19646 del 2020 risulta esitata - giusta Sez. 5, n. 25735 del 04/04/2023 - sfavorevolmente per la contribuente, con l'accoglimento del ricorso principale della parte pubblica e l'integrale rigetto dell'incidentale della medesima.

Ciò precisato, può riprendersi la narrativa.

In data 17 ottobre 2016, l'Ufficio notificava a S. la nota prot. n. (-----) con la quale comunicava l'avvio del procedimento di revisione dell'accertamento per le dichiarazioni doganali poste in essere nel corso del triennio 2014-2016.

In data 30 agosto 2017, l'Ufficio effettuava accesso e verifica, conclusisi con il "verbale di accesso e operazioni compiute ai fini della revisione dell'accertamento", nel quale comunicava l'avvio della revisione di accertamento altresì per quattro dichiarazioni doganali presentate all'Ufficio delle Dogane di Trieste.

In data 30 ottobre 2017, l'Ufficio, ritenendo non corretta la classificazione doganale attribuita al PET, notificava il processo verbale di revisione dell'accertamento prot. (-----) con il quale, sulla base delle risultanze dell'analisi effettuata dal Laboratorio chimico di M sulla partita importata nel 2016, disconosceva il codice (-----) utilizzato da S. e indicava come applicabile il codice (-----). Seguivano avvisi di accertamento suppletivi e di rettifica ed i relativi atti di irrogazione di sanzioni.

In data 2 marzo 2018, l'Ufficio notificava secondo processo verbale di revisione dell'accertamento prot. (-----) analogo al p.v. del 2017. Parimenti seguivano avvisi di accertamento ed atti di irrogazione di sanzioni.

2. Tutti tali venivano da S. impugnati avanti la CTP di Venezia, la quale, giusta sentenza n. 181/2020 pronunciata in data 24 ottobre 2019 e depositata il 5 febbraio 2020, previa riunione dei ricorsi, accoglieva integralmente gli stessi, in ragione dell'impossibilità di ritenere il prodotto campionato e analizzato nel 2016 corrispondente a quello importato negli anni precedenti.

2.1. In particolare, stando alla sentenza in epigrafe,

i Giudici di prime cure hanno (ritenuto) illegittima l'asserzione dell'Ufficio e cioè che il prodotto prelevato e analizzato nel 2016 fosse uguale a quello importato dalla ricorrente nel 2015, attesa l'insussistenza dei requisiti tecnici per poter affermare tale uguaglianza ed in mancanza di un campione prelevato all'arrivo del prodotto del 2015, rilevando la carenza di elementi probatori del procedimento amministrativo. Rileva il Collegio che il metodo utilizzato dal Laboratorio delle Dogane non risulta richiamato in alcun documento normativo e come tale non può essere considerato vincolante. Parimenti non risulta attendibile nemmeno il rapporto di prova eseguito dal laboratorio di fiducia. Il Collegio ha accolto anche l'eccezione sulla inapplicabilità delle sanzioni atteso l'atteggiamento diligente del(la) contribuente volto a verificare il rispetto delle condizioni per il trattamento doganale, poiché l'errore non poteva essere ragionevolmente rilevato dal soggetto in buona fede, non avendo l'Ufficio doganale, nei due anni precedenti, sollevato obiezioni in merito al prodotto importato. Ciò rileva anche per quanto attiene la violazione dell' art. 10 della L. 212/2000 , sulla tutela del legittimo affidamento, poiché i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione della buona fede.

3. L'Ufficio proponeva appello, nella resistenza di S..

3.1. La CTR della Liguria, con la sentenza in epigrafe, così decideva:

(A)ccoglie parzialmente l'appello, confermando la legittimità dei soli avvisi di accertamento con l'esclusione delle sanzioni e degli atti sanzionatori che si intendono annullati.

3.2. In motivazione osservava:

Sul primo motivo di appello, in relazione all'asserita nullità della sentenza per apparente motivazione, riguardo alla non provata identità tra il prodotto importato nel 2015 a quello del 2016, sottoposta ad analisi di presso il Laboratorio delle Dogane di Milano, l'Agenzia delle Dogane procedente, nei processi verbali, aveva dato conto dei dati precisi e concordanti comprovanti l'identità dei prodotti importati a partire dal 2014 fino al 2016(, in relazione al)l'accordo commerciale stipulato nel 2014, con il produttore indiano JBF Industries Limited, relativo alla fornitura di prodotti dalle caratteristiche specificate nelle schede rilasciate dallo stesso recanti tutti gli elementi compositivi ad eccezione del dato della densità. Né la società contribuente ha smentito che l'identica denominazione commerciale del prodotto è presente in tutte le fatture allegate alle bollette doganali e che la scheda tecnica del Super Bright, fornita dalla società su richiesta dell'amministrazione, in occasione delle importazioni effettuate nel 2016, per le quali si era proceduto alle analisi, era la stessa allegata all'accordo commerciale, come da documentazione raccolta in occasione dell'accesso presso la società. Né appare marginale(,) ai fini dell'individuazione della similitudine, che con riferimento al prodotto con denominazione Silica Chip(s) era stata la stessa S. a riconoscere nelle memorie difensive proposte in relazione ad altro processo verbale (prot. (-----) dell'11.09.2017) relativo alle importazioni del "Silica Chips" del 2014, che tale prodotto in ragione dell'aggiunta di additivi è più denso del Super Bright Chips, e, quindi(,) per la proprietà transitiva, se questo era risultato avere una densità maggiore rispetto al dichiarato, lo stesso era da ritenersi per il Silica, già di per sé più denso.

Il Collegio condivide anche la richiamata giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea che(,) con la sentenza Causa C-571/12, ha affermato: "...".

La società contribuente non ha smentito di aver avanzato richiesta di conciliazione, avanzata dalla stessa società, anche tramite l'intervento dell'associazione di categoria Assoindustria Venetocentro, con nota del 1 marzo 2019 trasmessa alla Direzione Interregionale delle Dogane per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia e all'Ufficio delle Dogane di Venezia, con riferimento a tutto il contenzioso nei suoi confronti(,) che affermava l'inequivocabile volontà di procedere al pagamento dei maggiori diritti accertati a fronte di un'inapplicabilità delle sanzioni irrogate.

Sul secondo motivo di appello, riguardante la valenza del metodo di analisi utilizzato dal Laboratorio chimico delle Dogane per l'esame dei campioni prelevati. La precisazione dell'Ufficio si ritiene esaustiva, atteso che il metodo utilizzato... "ASTM D792-08 Method B: Standard Test Methods for Density and Specific Gravity (Relative Density) of Plastics by Displacement", è un metodo standard normativo internazionale. Si tratta di un organismo la cui competenza è indiscutibile, che l'ISO (Organizzazione Internazionale per la Standardizzazione - Organismo riconosciuto dalla UE) richiama nelle norme tecniche che emana. Mentre le analisi del Laboratorio privato risultano effettuate su espressa indicazione della società richiedente con il metodo da essa indicato, rilevabile dalla lettura del referto stesso. Sul punto il Collegio condivide l'ordine gerarchico che informa metodi di analisi chimiche e trattandosi, quello applicato, del metodo di prova normato adottato da organismi di normalizzazione nazionali, europei ed internazionali (UNI, CEI, ISO).

Il Collegio non condivide, invece, il terzo e quarto motivo di appello sulla non applicabilità delle sanzioni sussistendo nel caso di specie le condizioni previste dall' art. 119 , paragrafo 1, del Regolamento (UE) n. 952/2013 -Codice doganale dell'Unione, attesa l'applicazione dei principi di "buona fede" e "legittimo affidamento" del contribuente, sul presupposto di un asserito "errore non riconoscibile" e non avendo sollevato l'Amministrazione finanziaria alcuna obiezione in merito alla classificazione tariffaria dichiarata per le altre importazioni effettuate nei tre anni precedenti. Sussistendo anche le condizioni, che l'errore non poteva ragionevolmente essere scoperto dal contribuente nonché dell'agire in buona fede. Condizioni disposte dalla norma che risultano rispettate, attesa anche la consistente attività sviluppata dalla contribuente nella fase endoprocedimentale, producendo all'Ufficio ampia documentazione di dettaglio sulla natura, descrizione e provenienza della merce al fine di collaborare alla verifica della conformità e la corretta classificazione merceologica ai sensi del Regolamento europeo, anche, facendosi carico di procedere a prelevamento di campioni di prodotto e sottoponendoli ad analisi chimiche effettuate da laboratori privati. Ha proposto due istanze di risoluzione di controversie ai sensi dell' art. 66 TULD tese alla definizione conciliativa, facendo intervenire nelle attività extragiudiziali l'Associazione di categoria Assindustria Venetocentro al fine della risoluzione delle controversie, con la proposta di versare interamente i maggiori diritti di confine accertati e correlati interessi dovuti con l'esclusione delle sanzioni amministrative irrogate.

4. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Dogane con un motivo. Resiste S. con controricorso, spiegando altresì ricorso incidentale con cinque motivi. L'Agenzia, a sua volta, resiste all'incidentale con controricorso. S. deposita ampia memoria illustrativa.

4.1. 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 principale e incidentale". 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. Nell'ordine di graduazione logica dei motivi - che compete a questa Suprema Corte impartire - assumono priorità i primi tre e l'ultimo (ossia il quinto) del ricorso incidentale, siccome potenzialmente assorbenti, ragion per cui essi devono essere esaminati anticipatamente, non senza aver rilevato che l'eccezione di inammissibilità del ricorso principale è priva di fondamento: infatti, da un lato, l'articolata ricostruzione, ad opera di questo, dello svolgimento del processo, ben lungi dal violare alcun canone di ammissibilità, adempie invece agli oneri di precisione ed autosufficienza, consentendo un'ampia ricostruzione delle posizioni delle parti; per altro verso, l'unico motivo di tale ricorso sfugge a rilievi formali, sviluppando nel corpo argomentativo censure coerenti con il paradigma censorio evocato.

2. Può dunque procedersi, come detto, ad enunciare e trattare il primo, secondo, terzo e quinto motivo del ricorso incidentale.

3. Con il primo motivo si denuncia: "Violazione e falsa applicazione dell' art. 3 della Legge n. 241 del 1990 e dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.".

3.1. "La Commissione Tributaria Regionale del Veneto accoglieva il primo motivo di ricorso in appello con cui l'Ufficio lamentava la nullità della sentenza n. 181/2020 "per apparente, omessa insufficiente motivazione riguardo alla ritenuta non provata identità del prodotto importato nel 2015 e quello importato nel 2016, oggetto di analisi chimica, e alla conseguente ritenuta violazione dell' art. 3 , comma 1, della L. n. 241/90 "...". La decisione della CTR sul punto viola le disposizioni di legge rubricate, dovendosi ritenere "che gli avvisi di accertamento impugnati in primo grado siano viziati sotto il profilo del difetto di motivazione nonché per violazione dell'onere della prova". Invero, "l'Ufficio - negli avvisi di accertamento di cui si discute - contestava la classificazione doganale del PET importato dalla Società e conseguentemente l'inapplicabilità dell'esenzione daziaria prevista dal Regolamento sostenendo i) per quanto concerne il PET di tipo "Super Bright" importato nel corso dell'anno 2015, la presunta identità dello stesso con la diversa partita di PET "Super Bright" immesso in libera pratica nel 2016 ed oggetto di analisi chimica da parte del Laboratorio chimico delle Dogane di Milano e ii) in merito al PET di tipo "Silica Chips", la circostanza di fatto che lo stesso, in ragione della presenza di additivi, tali da renderlo "semi-opaco", possedesse una densità più elevata - e pertanto superiore alla soglia indicata nel Regolamento per la fruizione dell'agevolazione daziaria - rispetto al diverso PET "Super Bright", oggetto analisi nel 2016...". "Tutta la contestazione ed il recupero a posteriori posti in essere dall'Ufficio si basano evidentemente su mere presunzioni fondate, a loro volta, su altre presunzioni". Il richiamo della CTR all'"accordo commerciale stipulato nel 2014" "non trova alcuna giustificazione". "Il rapporto commerciale continuativo tra la S. Spa e il fornitore indiano JBF Industries Limited non è certo idoneo ad attestare la circostanza per cui il PET, oggetto di contestazione in questa sede, abbia le medesime caratteristiche tecniche del PET analizzato dal Laboratorio chimico di M". Inoltre, "non v'è chi non veda come gli elementi probatori che il Collegio giudicante definisce come 'precisi e concordanti' siano in realtà delle semplici assunzioni che nulla provano circa l'identità dei prodotti di cui trattasi". Ancora: "La Società, nelle proprie osservazioni al processo verbale del 2017 (all. 46 al ricorso RGR n. 342/19) ha precisato che la presenza di additivi (determina) un incremento medio (calcolato non sullo specifico valore dichiarato ma su diversi test effettuati) di densità del 3,6%, rispetto al Super Bright. L'Ufficio - strumentalizzando quanto affermato nelle osservazioni presentate - ha determinato la densità del PET in essere addizionando al parametro dichiarato dalla Società (i.e. 1.25 g/cm³) un incremento del 3,6% e giungendo a ritenere che la densità del PET Silica Chips sia pari ad 1.295 g/cm³, e pertanto fuori dal range ammesso per la sospensione autonoma tariffaria. Dunque, pur volendo prescindere dal fatto che l'Ufficio non ha mai effettuato analisi chimiche sul PET di tipo "Silica Chips", vale la pena evidenziare come anche le argomentazioni tecniche che lo stesso pone a sostegno della propria tesi si rilevano prive di pregio, considerato c(om)e l'oscillazione della densità derivata tra il PET Silica Chips ed il PET Super Bright risulti marginale.... Piuttosto, proprio dall'errore commesso da controparte, si desume come, senza una specifica analisi chimica del prodotto di cui si contesta un elemento della composizione - i.e. il PET Silica Chips - non possa addivenirsi ad alcuna determinazione che consenta di identificarne con certezza la natura". "Occorre rilevare come le merci oggetto di contestazione costituiscano

prodotti chimicamente differenti (per stessa ammissione di controparte che ne riconosce la presenza di additivi), con denominazione diversa rispetto al PET Super Bright su cui nel 2016 sono stati eseguiti accertamenti, e pertanto la sola circostanza per cui le due (differenti) tipologie di prodotti provengano dallo stesso produttore non è elemento sufficiente a dimostrare l'identità delle merci...".

3.2. Il motivo è inammissibile.

Deduce un difetto motivazionale degli atti oggetto di giudizio senza riprodurne, quantomeno "una tantum", le parti rilevanti, in guisa da consentire a questa S.C. di avere effettiva contezza della censura.

Inoltre, pur in tal guisa deducendo un difetto motivazionale degli atti, sovrappone poi a tale deduzione il profilo, affatto eterogeneo, di una pretesa inidoneità probatoria dei medesimi "per violazione dell'onere della prova": censura, questa seconda, inconferente, siccome attinente, non già alla compiutezza esplicativa degli atti del procedimento amministrativo, ritenuta insussistente e perciò violativa delle disposizioni di legge invocate in rubrica, ma alla dimostrazione della tesi agenziale in seno al processo.

In aggiunta a quanto precede, a misura che, confusoriamente, per le anzidette ragioni, si addentra nella confutazione del giudizio in fatto espresso dalla CTR circa la sostanziale identità delle merci contestate rispetto a quelle campionate ed analizzate nel 2016, introduce, richiamandosi per di più a non riprodotti atti difensivi dei gradi di merito, questioni spiccatamente meritali, in guisa da sollecitare a questa S.C. un diverso e più favorevole apprezzamento delle risultanze documentali, in violazione tuttavia di natura e limiti del giudizio di legittimità.

D'altronde, in tale scivolamento sul merito della regiudicanda, per un verso, indebitamente parcellizza un quadro fattuale invece unitariamente e coerentemente ricostruito dalla CTR; per altro verso, non offre ancora dinanzi a questa S.C., né indica di aver offerto dinanzi, segnatamente, alla CTR, indici fattuali dimostrativi - in contrario rispetto a quelli valutati dalla CTR coerentemente all'insegnamento della Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza 27 febbraio 2014, in causa, 571/12, Greencarrier Freight Services Latvia SIA - dell'alterità delle merci contestate rispetto alle precedenti campionature analizzate. Né, sul punto, colgono nel segno le argomentazioni incentrate sul "PET Silica Chips", giacché, a fronte dell'avere la CTR ritenuto questo PET semplicemente più denso, in presenza di meri "additivi" (per stessa ammissione della contribuente), del "PET Super Bright", essa non offre alcuna contezza dell'assunto che si tratterebbe in realtà di materiali radicalmente (od ontologicamente) diversi.

4. Con il secondo motivo si denuncia: "Violazione dell' art. 112 c.p.c., ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c.".

4.1. "La Società eccepiva l'infondatezza dei provvedimenti emessi dall'Ufficio poiché il PET importato rientrava nel codice 3907.6080.40, che - "ratione temporis" - identificava "Pellets o granuli di polietilene tereftalato): - con una densità uguale o superiore a 1.23 ma non superiore a 1.27 a 23C e - contenente, in peso, non più di 10% di altri agenti modificanti o additivi" e,

pertanto, beneficiava della sospensione temporanea dei dazi sulle importazioni previste dal Regolamento. Tale questione non è stata minimamente affrontata dalla Commissione Tributaria Regionale...". "A conferma di quanto sopra esposto - volt(o) a sostenere la correttezza della classificazione doganale utilizzata dalla S. Spa - si segnala come il PET importato presenti tutte le caratteristiche dei prodotti classificati al codice di NC 3907.6080.40, ossia i) possiede un indice di viscosità inferiore a 78m1/g, ii) presenta una densità uguale o superiore a 1,23 ma non superiore a 1,27 misurata a 23 e iii) contiene, in peso, non più del 10% di altri agenti modificanti o additivi...". "La tesi di controparte si fonda unicamente su (un) immotivato disconoscimento del metodo di analisi utilizzato dalla S. Spa, sostenendo una presunta superiore valenza tecnica - priva di conferma normativa e/o di prassi - del metodo adottato invece dall'Amministrazione Doganale per la misurazione del parametro della densità".

4.2. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

È inammissibile perché non riproduce, per congrua ampiezza, alla lettera, le devoluzioni somministrate alla CTR, cui questa non avrebbe offerto risposta. Donde disattende il costante principio secondo cui, "nel giudizio di legittimità, la deduzione del vizio di omessa pronuncia, ai sensi dell' art. 112 c.p.c., postula, per un verso, che il giudice di merito sia stato investito di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente e inequivocabilmente formulate e, per altro verso, che tali istanze siano puntualmente riportate nel ricorso per cassazione nei loro esatti termini e non genericamente o per riassunto del relativo contenuto, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire la verifica, innanzitutto, della ritualità e della tempestività e, in secondo luogo, della decisività delle questioni prospettatevi. Pertanto, non essendo detto vizio rilevabile d'ufficio, la Corte di cassazione, quale giudice del "fatto processuale", intanto può esaminare direttamente gli atti processuali in quanto, in ottemperanza al principio di autosufficienza del ricorso, il ricorrente abbia, a pena di inammissibilità, ottemperato all'onere di indicarli compiutamente, non essendo essa legittimata a procedere ad un'autonoma ricerca, ma solo alla verifica degli stessi" (cfr., da ult., Sez. 2, n. 28072 del 14/10/2021, Rv. 662554-01). Ciò tanto più in quanto "la parte che, in sede di ricorso per cassazione, deduce che il giudice di appello sarebbe incorso nella violazione dell' art. 112 c.p.c. per non essersi pronunciato su un motivo di appello o, comunque, su una conclusione formulata nell'atto di appello, è tenuta, ai fini dell'astratta idoneità del motivo ad individuare tale violazione, a precisare - a pena di inammissibilità - che il motivo o la conclusione sono stati mantenuti nel giudizio di appello fino al momento della precisazione delle conclusioni" (Sez. 3, n. 41205 del 22/12/2021, Rv. 663494-01).

È altresì inammissibile perché, pur a prescindere da quanto innanzi, non indica donde, agli atti dei giudizi di merito, viepiù da debitamente riprodursi, ma non affatto riprodotti, risulterebbe "in positivo" comprovata l'affermazione secondo cui le merci contestate possiederebbero, in particolare, comprovate caratteristiche di densità tali da legittimarne la sussunzione sotto il codice di (-----).

Fermo ciò, è, comunque, come anticipavasi, manifestamente infondato, poiché la CTR ha espressamente affermato avere l'Ufficio allegato e dimostrato l'identità delle merci contestate a

quelle precedentemente campionate e verificate, le quali - sottoposte ad analisi da parte del Laboratorio chimico di M con metodo sovraordinato e più attendibile rispetto a quello delle analisi private fatte condurre dalla contribuente, peraltro (sia consentito di evidenziare) su merci dichiaratamente analoghe e non identiche - hanno rivelato un grado di densità incompatibile con l'invocato codice di (-----). Talché, in definitiva, nessuna base ha la denuncia di omessa pronuncia di cui si discorre.

5. Con il terzo motivo si denuncia: "Violazione e falsa applicazione del regolamento (UE) 2015/2449 del Consiglio del 14 dicembre 2015 "che modifica il regolamento (UE) n. 1387/2013 recante sospensione dei dazi autonomi della tariffa doganale comune per taluni prodotti agricoli e industriali", ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c."

5.1. "La decisione adottata dai Giudici di secondo grado - volta a sostenere la legittimità degli avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio ed impugnati dalla Società - si basa unicamente sul presupposto, del tutto infondato, che al "metodo di analisi utilizzato dal Laboratorio chimico delle Dogane per l'esame dei campioni prelevati"... sarebbe riconosciuta una valenza ed un'attendibilità maggiore rispetto al metodo di analisi adottato dalla S.". "Tale assunto" viola il regolamento rubricato, che "si limita, infatti, ad indicare che il PET, per poter essere importato in esenzione, deve avere una densità... non superiore a 1.23 a 23, senza, pertanto, menzionare alcun metodo specifico da utilizzare per determinare il valore di densità del prodotto in esame. Del resto, come correttamente riconosciuto dai Giudici di primo grado(,) 'il metodo utilizzato dal Laboratorio delle Dogane non è richiamato in alcun documento normativo e dunque non può essere considerato vincolantÈ (cfr. pag. 4 della sentenza di primo grado) e obbligatorio ai fini dell'espletamento di determinate analisi per la verifica di un certo parametro (i.e. nella fattispecie, la densità del PET)...".

5.2. Il motivo è inammissibile.

A dispetto della rubrica, il motivo non rappresenta, neppure graficamente, alcuna violazione o falsa applicazione dei regolamenti invocati.

La CTR, invero, ha ritenuto in fatto la dimostrazione di una densità superiore alla soglia di esenzione e, dunque, ha effettuato un accertamento in stretta osservanza dei regolamenti.

La circostanza che questi non codifichino una specifica metodologia accertativa è irrilevante, avendo la CTR motivatamente reso conto della maggiore attendibilità del metodo seguito dal Laboratorio chimico di M rispetto a quello delle analisi private.

Il motivo non si confronta con tale "modus procedendi" della CTR, limitandosi ad una critica astratta del metodo seguito dal Laboratorio chimico di M, sol perché non codificato, senza tuttavia evidenziarne documentate incongruenze o imprecisioni o comunque ragioni di disattendimento.

A quest'ultimo riguardo, peraltro, la stessa formulazione del terzo considerando del reg. n. 1025 del 2012, riportata nel motivo, sconfessa l'affermazione che vi si legge secondo cui "il Legislatore Unionale (avrebbe) escluso, dal novero degli organismi internazionali di normazione, l'American

Society for testing and Materials (ASTM)", sol che si consideri che l'American Society non è, semplicemente, menzionata, ma non per questo esclusa. Piuttosto, nel testo del considerato, rileva il riferimento al "coordinamento" con gli organismi internazionali ed in particolare con l'ISO: ora, coerentemente con il considerando, la CTR, alla stregua di assunto di per sé non contestato nel motivo, scrive che l'"ASTM D792-08 Method B" rappresenta "un metodo standard normativo internazionale", propugnato da "un organismo la cui competenza è indiscutibile, che l'ISO (Organizzazione Internazionale per la Standardizzazione - Organismo riconosciuto dalla UE) richiama nelle norme tecniche che emana".

Donde, comunque, la manifesta infondatezza del motivo.

6. A questo punto, in guisa di completamento di quanto precede, prima di procedere oltre, deve darsi atto dell'avere la contribuente, ancorché solo nelle conclusioni del controricorso con ricorso incidentale, formulato istanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea, "al fine di chiarire se i) alle due differenti tipologie di prodotto, Super Bright e Silica Chips, importato dalla Società possa essere legittimamente esteso de plano l'accertamento effettuato su una diversa partita di prodotto di tipo Super Bright recante il medesimo codice di nomenclatura combinata (-----), senza aver effettuato alcuna analisi sui prodotti medesimi; ii) in assenza di espressa previsione normativa che stabilisca un metodo di analisi unico da utilizzare al fine di determinare la classificazione di un prodotto ovvero una gerarchia tra diversi metodi di analisi potenzialmente applicabili, non sia possibile attribuire maggiore rilevanza al metodo utilizzato dall'Amministrazione doganale rispetto al diverso metodo adottato dalla Società; iii) in caso di risposta positiva al quesito precedente, il prodotto Super Bright - in virtù dei diversi metodi previsti per misurare la densità - fosse stato correttamente classificato al codice di nomenclatura combinata (-----) ovvero allo stesso dovesse essere attribuita altra voce doganale".

6.1. Tale richiesta è patentemente inammissibile, giacché, essenzialmente vertita in fatto, non paventa, neppure graficamente, il presupposto di un irrisolvibile disallineamento dell'ordinamento interno a quello unionale, disallineamento che, ad ogni modo, non sussiste, essendo al contrario garantita la conformità dell'uno all'altro attraverso la pacifica osservanza degli insegnamenti della Corte di giustizia nella citata sentenza Greencarrier 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 (di merito) la valutazione in concreto di attendibilità degli esiti tecnici.

Ad ogni modo, la richiesta è manifestamente infondata, alla luce di quanto osservato nell'analisi dei predetti secondo e terzo motivo.

7. Con il quinto motivo si denuncia: "Violazione dell' art. 112 c.p.c., ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c."

7.1. "La Società eccepiva sia in primo (cfr. da pag. 55 del ricorso RGR n. 342/18) che in secondo grado (cfr. da pag. 44 dell'atto di controdeduzioni) la violazione dell'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente a tenore del quale '...'. Tale questione non è stata minimamente affrontata dalla Commissione Tributaria Regionale, ne consegue la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 112 del c.p.c....".

7.2. Il motivo è inammissibile.

Non minimamente trascrivendo le devoluzioni ad entrambi i giudici di merito, incorre nella violazione dei principi già rammentati in relazione al secondo motivo.

8. Possono ora essere enunciati congiuntamente, per sovrapponibilità di censure, l'unico motivo del ricorso principale ed il quarto dell'incidentale, entrambi vertiti, pur da diverse prospettive, sull'applicazione dell' art. 119 CDU da parte della CTR nella sentenza impugnata.

9. Con l'unico motivo del ricorso principale si denuncia: "(In relazione all'art.) 360 n. 3 cpc(,) violazione (degli) artt. 119 CDU e 5 D.Lgs. 472/97 ".

9.1. Il motivo è così sintetizzato: "La buona fede dell'importatore che abbia dichiarato la merce importata come appartenente a una voce doganale che comporti il pagamento di un dazio minore rispetto a quello dovuto non può derivare dal mero sdoganamento della merce, ma deve dipendere da un errore non riconoscibile dovuto a un errore attivo delle Autorità dello Stato di esportazione congiunto all'osservanza di tutte le disposizioni a suo carico e alla non riconoscibilità nonostante l'elevata diligenza da prestare, smentita, nella specie, dalla richiesta al fornitore di indicare una certa proprietà fisica di essa, da cui classificazione (e) dazio dipendono".

10. Con il quarto motivo del ricorso incidentale si denuncia: "Violazione e falsa applicazione dell' art. 119 del CDU , ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.".

10.1. "La Società eccepiva sia in primo (cfr. da pag. 48 del ricorso RGR n. 342/19) che in secondo grado (cfr. da pag. 39 dell'atto di controdeduzioni) la nullità degli avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio per violazione dell' art. 119 del CDU ". "La Commissione Tributaria Regionale del Veneto, seppur riconoscendo espressamente la sussistenza delle condizioni ivi previste, opta, del tutto arbitrariamente, per circoscrivere l'ambito di applicazione della stessa alle sole sanzioni, senza avvedersi di come l' art. 119 del CDU escluda, de plano, la possibilità di richiedere il pagamento dei diritti doganali (e conseguentemente degli interessi e delle sanzioni) laddove ricorrano le seguenti condizioni(i;) i) la sussistenza di un errore dell'Amministrazione doganale; ii) l'errore non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore e iii) la buona fede del debitore". "In considerazione del chiaro tenore dell' art. 119 del CDU , la Commissione Tributaria Regionale, dopo aver riconosciuto la sussistenza nel caso di specie dell' art. 119 del CDU , avrebbe dovuto annullare, non solo gli atti di irrogazione delle sanzioni, ma anche gli avvisi di accertamento impugnati dalla Società in primo grado".

11. Entrambi i motivi possono essere esaminati e decisi congiuntamente, dovendosi nondimeno preliminarmente rilevare che l'unico del ricorso incidentale non è inammissibile - come sostenuto nel corrispondente controricorso - per non essere asseritamente mai stato evocato, nei gradi di merito, l' art. 5 D.Lgs. n. 472 del 1997 : in disparte che l'eccezione sul punto non è autosufficiente, poiché non offre dimostrazione dell'asserto, la soggezione di una fattispecie alla disciplina codificata in una norma, concernendo l'applicabilità di questa alla fattispecie, è questione di diritto, sottratta quindi alla disponibilità delle parti e ben deducibile, come tale, anche per la prima volta, in sede di legittimità.

12. L'unico motivo del ricorso principale è fondato; infondato il quarto dell'incidentale.

12.1. Le ragioni della fondatezza dell'unico motivo del ricorso principale possono utilmente evincersi da Sez. 5, n. 25735 del 2023, con l'avvertenza che i riferimenti in questa contenuti all'art. 220 CDC possono, e devono, essere estesi all' art. 119 CDU , di cui solo fanno questione, sulla premessa del tenore letterale della sentenza impugnata, i contrapposti ricorsi nel presente giudizio, attesa la sostanziale continuità previsionale tra le due disposizioni.

12.2. Sovvertendo, nondimeno, l'ordine espositivo di Sez. 5, n. 25735 del 2023, ritiene il Collegio di dover anticipare un argomento "dirimente" che questa, invece, pospone.

12.3. Invero, "dirimente" - come condivisibilmente rilevato da Sez. 5, n. 25735 del 2023 - "è l'osservazione che l'esimente di cui all'art. 220 cit. è stata... inopportunamente richiamata dalla CTR, in quanto l'art. 220 cit. regola una fattispecie diversa da quella qui in discussione, precisamente quella della non sottoposizione a dazio in caso di dimostrazione della cosiddetta buona fede, cioè quando si provi che la violazione daziaria sia da imputare ad un errore non riconoscibile dovuto all'autorità doganale. In effetti, come anche correttamente indicato dall'amministrazione, l'elemento soggettivo delle sanzioni viene invece regolato dal domestico art. 5 D.Lgs. 472/'97 , che come noto non esclude la colpa quando non sia stata esercitata la massima diligenza esigibile da un medio operatore professionale d'impresa".

12.3.1. Siffatta "dirimente osservazione" di per sé sottrae terreno al quarto motivo del ricorso incidentale.

È bensì vero - come vi si sostiene - che l' art. 119 CDU riguarda l'imposta; ma - all'evidenza non correttamente citato dalla CTR l' art. 119 CDU per dar risalto, con riferimento al solo piano sanzionatorio, ad un'asserita buona fede della contribuente, nonostante che, in modo del tutto contraddittorio, nella prima parte della sentenza impugnata, dedicata alla debenza del dazio in conformità alla riclassificazione compiuta dall'Ufficio, la medesima CTR si sia diffusamente ed ineccepibilmente (come visto) profusa per dimostrare che anche le merci contestate superavano la soglia di densità esentativa dell'imposizione "expressis verbis" osservando:

da un lato, che "la società contribuente (non) ha smentito che l'identica denominazione commerciale del prodotto è presente in tutte le fatture allegate alle bollette doganali e che la scheda tecnica del Super Bright, fornita dalla società su richiesta dell'amministrazione, in occasione delle importazioni effettuate nel 2016, per le quali si era proceduto alle analisi, era la stessa allegata all'accordo commerciale, come da documentazione raccolta in occasione dell'accesso presso la società"; dall'altro lato, che gli esiti delle "analisi del Laboratorio privato" risultano meno rappresentative in quanto "effettuate" (sia consentito di esplicitare: "ex post" in relazione a merci analoghe) su espressa" (e dunque interessata) indicazione della società richiedente con il metodo da essa indicato" - l'estensione dell'applicabilità dell' art. 119 CDU , sollecitata dal motivo, dal piano sanzionatorio a quello impositivo resta preclusa in radice.

12.4. Ciò tanto più in quanto - come osservato dal Sez. 5, n. 25735 del 2023 - comunque l'applicazione dell' art. 119 CDU effettuata dalla CTR per escludere la sanzioni è erronea.

12.4.1. Invero, tornandosi quindi a fare "funditus" riferimento a Sez. 5, n. 25735 del 2023 (pur con l'avvertenza di cui s'è detto), deve rammentarsi che:

in tema di tributi doganali, lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore, richiesto dall' art. 220 , paragrafo 2, lett. b), del regolamento CEE n. 2913 del 1992 a fini dell'esenzione della contabilizzazione "a posteriori", non ha valenza in re ipsa, ma solo in quanto sia riconducibile a situazioni fattuali individuate dalla normativa comunitaria, tra le quali va annoverato l'errore incolpevole, ossia commesso dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza e diligenza. L'assenza di colpevolezza, per assumere rilievo scriminante, deve essere in ogni caso imputabile al comportamento attivo delle autorità doganali, non rientrandovi quello indotto dalle dichiarazioni inesatte dello stesso operatore (Cass., 17 dicembre 2019, n. 33314 ; 16 maggio 2012, n. 7674; 14 marzo 2012, n. 4022; cfr. anche 21 febbraio 2020, n. 4639) D'altronde, anche nel caso in cui l'autorità doganale abbia allegato e dimostrato l'irregolarità delle certificazioni presentate, procedendo al recupero "a posteriori" dell'imposta, si afferma che spetta al dichiarante dimostrare l'esistenza cumulativa di tutti i presupposti indicati dall'art. 220 del codice doganale comunitario, ossia che i dazi non siano stati riscossi per un errore delle autorità competenti, che tale errore sia tale da non poter essere ragionevolmente rilevato da un debitore di buona fede e che il dichiarante abbia rispettato tutte le prescrizioni normative riguardanti la sua dichiarazione in dogana (Cass., 26 febbraio 2019, n. 5560 ; 6 luglio 2016, n. 13770; 27 marzo 2013, n. 7702). Si è condivisibilmente affermato che il quarto comma del paragrafo b) dell'art. 220 cit., 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" richiede una diligenza qualificata, da ragguagliare, ai sensi dell' art. 1176 , secondo comma, cod. civ., alla "natura dell'attività esercitata" (Cass., 15 marzo 2013, n. 6621). I principi enunciati confermano quanto afferma la giurisprudenza unionale (cfr CGUE, in C-47/2016; C-438/11; C-153/94, C-204/94, C-173/06), che più volte ha ribadito gli obblighi ed i compiti dell'operatore economico al fine di evitare errori che attraverso la diligenza adeguata possano essere evitati. Ebbene, nel caso di specie, anche volendo aderire all'interpretazione della documentazione allegata al giudizio, proprio la accortezza con la quale la società aveva sollecitato il produttore/fornitore a compilare la documentazione identificativa della merce, secondo la voce doganale 3907 608040 (per la società certamente conveniente), o le preoccupazioni manifestate, nei contatti con autorità, sulle difficoltà al rispetto dei vincoli qualitativi richiesti per il riconoscimento della suddetta voce doganale, evidenzia come essa fosse preoccupata e consapevole che il prodotto importato potesse non rispettare le caratteristiche merceologiche idonee all'applicazione della voce desiderata. E pertanto occorre una condotta ben più professionale, una diligenza qualificata, che poteva tradursi ad esempio anche nella preventiva richiesta di ITV, per riconoscere una condotta in buona fede, esente da colpevolezza. Il giudice regionale, nel ritenere al contrario come nella fattispecie alla società potesse applicarsi l'esimente, ha mostrato di pervenire a tali conclusioni senza tener conto dei principi di diritto formulati dalla giurisprudenza di legittimità e da quella unionale nell'interpretazione delle norme a presidio del riconoscimento dell'esimente dalla colpa.

13. In conclusione, integralmente rigettato il ricorso incidentale, deve accogliersi il principale, con conseguente rinvio al giudice di merito per nuovo esame sul punto specifico che ne

costituisce oggetto e, di poi, per la definitiva regolazione tra le parti delle spese di lite, comprese quelle del grado.

13.1. L'integrale rigetto del ricorso incidentale comporta che la contribuente sia tenuta - dovendosene quivi dare atto - al pagamento del relativo doppio contributo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, integralmente rigettato l'incidentale.

Cassa in relazione la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, per nuovo esame e per le spese.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della contribuente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso a Roma, lì 20 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 5 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza