

Sentenza del 05/02/2025 n. 2919 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza in epigrafe si evince, in punto di fatto, quanto segue:

La presente controversia concerne il ricorso proposto dalla società S. Spa avverso il provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli di Venezia (ADM) n. 34644/RU del 19/08/2020 di rigetto dell'istanza della società di revisione dell'accertamento e di rimborso di 55 dichiarazioni doganali.

Trattasi di domande di restituzione delle somme versate all'erario all'esito delle sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Venezia nn. 170/19, 171/19 e 172/19, sentenze che sono state appellate dall'ADM e che sono state oggetto di una sentenza della CTR Veneto, n. 133/22 depositata il 28/1/22 che ha accolto l'appello incidentale della società e rigettato l'appello principale, con conseguente annullamento integrale degli avvisi di accertamento impugnati.

2. In realtà, dalla concorde versione di ricorso e controricorso, i fatti si lasciano ricostruire in maniera più articolata.

Ricorso e controricorso rendono conto, anzitutto, di un antefatto nei seguenti termini.

Nel 2016 l'Ufficio delle dogane di Venezia sottoponeva a controllo due dichiarazioni doganali presentate da S. per l'importazione di granuli di polietilene tereftalato (PET), originari dell'India, dichiarati alla (-----): "Pellets o granuli di polietilene tereftalato: con una densità uguale o superiore a 1,23 ma non superiore a 1,27 a 23 C e contenenti, in peso, non più di 10% di altri agenti modificanti o additivi", voce doganale che consentiva la fruizione dell'aliquota daziaria pari allo 0%. All'atto di ciascuno dei controlli, venivano prelevati campioni rappresentativi della merce per l'invio al Laboratorio chimico delle dogane di Milano, competente - sul territorio nazionale - ad effettuare le analisi, che rilevavano una densità media superiore al massimo consentito di 1.27 g/cm. L'Ufficio, pertanto, riclassificava le merci alla (-----), comportante il versamento del dazio preferenziale del 3%. La società proponeva controversia doganale ex art. 65 TULD, senza chiedere la ripetizione delle analisi, ma producendo analisi effettuate su prodotti analoghi nei propri laboratori ed in un laboratorio esterno, da cui risultava una densità corrispondente a quella richiesta dalla VD dichiarata. Intervenuta conferma, da parte del Direttore Interregionale competente, della riclassificazione operata dall'Ufficio, S. proponeva impugnazione. La CTP di Venezia (sentenza n. 358/4/2018) e la CTR del Veneto (sentenza n. 140/2/2020) annullavano le sole sanzioni. Il giudizio di cassazione radicato da entrambe le parti

per i capi di rispettiva soccombenza è esitato nell'ordinanza n. 25735 del 2023, di accoglimento di uno dei motivi del ricorso principale della parte pubblica, con conseguente pronuncia di cassazione con rinvio, e di integrale rigetto dell'incidentale di S..

Alla luce degli esiti dei controlli del 2016, l'Ufficio, ai sensi dell' art. 11 D.Lgs. 374 del 1990 e dell' art. 48 reg. (UE) n. 952/2013 , procedeva al controllo di tutte le operazioni di importazione effettuate nei tre anni precedenti. A seguito di accesso in cui riveniva documentazione e fatture, ritenendo che il prodotto importato dal 2014 al 2016 fosse lo stesso di quello analizzato, riprendeva a tassazione 51 dichiarazioni, emettendo gli avvisi di accertamento per il recupero dei maggiori diritti dovuti in base alla diversa classificazione tariffaria ed altresì i corrispondenti atti sanzionatori.

S. impugnava tutti tali atti.

Intervenivano quattro sentenze della CTP di Venezia, di cui tre (sentenze nn. 170, 171, 172/2019) favorevoli all'Ufficio per l'accertamento e sfavorevoli per le sanzioni ed una (n. 181/2020) integralmente favorevole a S..

3. Così descritto l'antefatto, i fatti di causa si risolvono in ciò che, come testualmente riferito in ricorso, a causa delle contestazioni subite dall'Amministrazione doganale nelle annualità precedenti (...), la Società si adeguava, nel corso delle importazioni successive a quelle oggetto di contestazione da parte dell'Ufficio doganale di Venezia, alla diversa sottovoce da quest'ultimo ritenuta corretta per qualificare le materie prime importate (i.e. 3907.69.00.90) e, conseguentemente, nel periodo dal 2017 al 2019, all'atto dell'importazione del PET, (...) importava tale prodotto identificandolo con il codice tariffario residuale 3907.69.00.90 atto a classificare prodotti diversi da quelli oggetto di sospensione daziaria (...).

Ebbene, in data 5 febbraio 2020, la Commissione Tributaria Provinciale di Venezia pubblicava la sentenza n. 181 favorevole all'odierna appellante, nella quale, rigettando integralmente le eccezioni dell'Ufficio doganale di Venezia, statuiva espressamente che "il metodo utilizzato dal Laboratorio delle Dogane non è richiamato in alcun documento normativo e, dunque non può essere considerato vincolante" (...).

(...) (P)ertanto la S. all'atto dell'importazione avrebbe potuto usufruire della sospensione tariffaria prevista dal Regolamento dal 2017 alla data di proposizione dell'istanza di revisione dell'accertamento e rimborso per cui è causa.

Per tali ragioni, in data 24 luglio 2020, la Società notificava all'Ufficio, a mezzo posta elettronica certificata, l'istanza di revisione dell'accertamento per la rettifica del codice doganale dichiarato in n. 55 dichiarazioni doganali di importazione (i.e. 3907.69.00.90) e le relative domande di rimborso per i maggiori dazi assolti (in atti).

In buona sostanza, come puntualizzato in controricorso, dopo la sentenza n. 181/2020 della CTP di Venezia, la S. inoltrava all'Ufficio, a mezzo pec del 24 luglio del 2019, le istanze di revisione dell'accertamento e le conseguenti istanze di rimborso del maggior dazio versato, delle dichiarazioni di importazione di

PET effettuate a partire dal settembre 2017 all'ottobre 2019, dichiarato alla (-----), sostenendo che:

- la VD dichiarata era stata una scelta indotta dalle precedenti contestazioni dell'Ufficio basate sui risultati delle analisi effettuate dal Laboratorio chimico delle dogane di Milano e sulla ritenuta inattendibilità di quelle effettuate dalla società;
- l'intervenuta sentenza della CTP di Venezia n. 181/2020 in merito alle dette analisi aveva statuito che "il metodo utilizzato dal Laboratorio delle dogane non è richiamato in alcun documento normativo e, dunque, non può essere considerato vincolante";
- il prodotto possedeva tutte le caratteristiche chimico-fisiche per renderlo classificabile alla (-----), (per la quale era stata prevista in tariffa la sospensione daziaria) come risultava dalle "fatture di acquisto, relative ai prodotti importati nell'ambito di ogni singola operazione";
- nel testo delle bollette doganali era stata apposta una specifica dichiarazione con la quale (s'era) affermato di non concordar(si) con la qualifica dichiarata e di riservarsi di chiederne il rimborso.

4. L'Ufficio denegava il rimborso con provvedimento prot. n. 34644/RU del 19 agosto 2020, opponendo, come da ricorso, di non poter "accordare la (-----)" sul presupposto che "la sentenza invocata a sostegno della richiesta (i.e. n. 181 della CTP di Venezia) (...) non è una sentenza definitiva" e che comunque ii) "dall'analisi della documentazione commerciale allegata all'istanza (fatture) emerge che la merce ha la stessa ed identica descrizione di quella contestata negli anni precedenti dall'Ufficio (...)".

5. S. proponeva impugnazione.

6. Prosegue, segnatamente, il ricorso ragguagliando che la Commissione Tributaria Provinciale di Venezia, con sentenza n. 613/2021, pronunciata il 7 luglio 2021 e depositata il 21 settembre 2021, respingeva il ricorso. In particolare, il Collegio giudicante - dopo essersi limitato ad affermare l'inammissibilità dei "motivi sub 4 e sub 5" in quanto gli stessi "introducono questioni di merito" che sarebbero "passate in giudicato o comunque sub iudice" - rigettava i) sia l'eccezione sollevata in merito alla nullità del provvedimento di rigetto per violazione dell'art. 22, paragrafo 6, del CDU sul presupposto che "la norma invocata riguarda tutti i provvedimenti (...) che sono assunti d'ufficio e non su istanza di parte, come nel caso di specie, dove le ragioni della parte sono enunciate nell'istanza stessa(,) e l'Ufficio non deve attivare alcun contraddittorio ma unicamente rispondere motivatamente alla richiesta di parte"(,) ii) sia la doglianza relativa alla nullità del medesimo atto per violazione dell' art. 10-bis della Legge sul procedimento amministrativo e iii) riteneva infondato il motivo sollevato dall'odierna appellante con riferimento alla carenza di motivazione del provvedimento impugnato in primo grado sostenendo che lo stesso "è ampiamente motivato" ed "estende la motivazione anche alle questioni di merito già affrontate e decise con le sentenze richiamate nel provvedimento".

A tale contenuto della sentenza impugnata espresso dal ricorso e condiviso dal controricorso si allinea anche la sentenza in epigrafe, secondo cui la sentenza qui impugnata, dopo aver

dichiarato inammissibili le questioni di merito sulla controversia addotti dalla società, ha rigettato gli altri motivi dedotti riguardanti: la presunta violazione dell'art. 22, paragrafo 6(,) del Regolamento UE n. 952/2013 che istituisce il Codice Doganale Europeo CDU; la violazione della legge 241/90 art. 10 bis.

7. S. proponeva appello, deducendo, come da sentenza in epigrafe, motivazione apparente in merito alla violazione dell'articolo 22 del CDU e dell' art. 10 bis della L. 241/90 ; carenza di motivazione del provvedimento di rigetto, violazione dell' art. 112 c.p.c. con riguardo all'applicabilità del codice 3907.69.00.40 al prodotto importato ed all'esecutività delle sentenze tributaria.

Dopo aver richiamato la sentenza della Commissione Tributaria Regionale n. 133/22 che ha dato ragione alla società nella medesima controversia concernente altra annualità, ribadisce la violazione dell' art. 15 del D.Lgs. 546/92 sulle spese di giudizio, compensate per la sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni che sono sussistenti per la difformità dei giudizi delle varie CTP.

8. La CGT II del Veneto, con la sentenza in epigrafe, "rigetta(va) l'appello e conferma(va) la sentenza impugnata".

8.1. In motivazione osservava:

1. Con il primo motivo la società ripropone l'eccezione, già dedotta in primo grado, relativa alla violazione dell'art. 22 del CDU ed alla omessa motivazione della sentenza impugnata.

A giudizio della Corte la sentenza impugnata risulta, sul punto, ben motivata poiché specifica con chiarezza che, nel presente caso in cui i provvedimenti sono stati assunti dall'Ufficio su istanza della parte, non sussiste alcun obbligo per l'Ufficio di attivare il contraddittorio, ma unicamente di formulare una risposta motivata all'istanza. Tale ragionamento appare del tutto lineare e costituisce una adeguata motivazione della sentenza, motivazione che la Corte condivide totalmente.

Va infatti sottolineato che il fine del contraddittorio nelle procedure tributarie è quello di porre il contribuente nelle condizioni di conoscere le ragioni del provvedimento che l'Amministrazione ha inteso o intende assumere, sul piano logico e giuridico, in modo da consentire le più ampie difese.

Nel presente caso è stata la società ad attivarsi con l'istanza di revisione dell'accertamento effettuato dall'ADM sull'importazione di materie prime - consistenti in granuli di PET - effettuate negli anni 2017, 2018 e 2019, con cui, relativamente all'anno 2016, l'ADM contestava il codice di classificazione della merce importata dopo una verifica di laboratorio effettuata a campione.

Il presente procedimento, come specificato nel punto successivo, avviene dopo lo sviluppo di plurimi contenziosi sulle importazioni verificatesi negli anni delle medesime materie prodotte dallo stesso importatore; contenziosi nel corso dei quali è stato da ambe le parti, società e ADM, approfondito ampiamente sia le motivazioni degli accertamenti sia le contestazioni formulate in punto di merito e di diritto dalla società.

Sostenere quindi nel presente processo l'esistenza di un difetto di contraddittorio fra le parti appare, oltre a quanto sopra riportato relativamente alla natura di istanza di parte del procedimento qui impugnato, del tutto privo di motivazione.

2. Occorre infatti premettere che il presente contenzioso si innesta su di una serie di precedenti processi, a partire dal 2016 quando la società aveva proposto (dopo che l'ADM aveva - a conclusione dei due procedimenti di controversia instaurati dalla società - confermato la classificazione doganale riconosciuta dall'Ufficio di Venezia) separati ricorsi, che sono stati decisi con la sentenza n. 358/18, confermata dalla CTR con sentenza n. 140/2020 su cui pende giudizio per Cassazione; in questa sentenza risulta infatti confermato l'accertamento, ma annullate le sanzioni, annullamento impugnato nel ricorso ai supremi giudici da parte dell'Ufficio.

L'ADM ha fondato le proprie presunzioni sulle risultanze dell'analisi del Laboratorio chimico delle dogane, a cui la società aveva contrapposto un'analisi effettuata da un laboratorio di sua fiducia e, sia la CTP che la CTR hanno, in sentenza, riconosciuto la validità dell'analisi effettuata dal Laboratorio delle dogane.

L'ADM ha quindi esteso alle precedenti operazioni l'accertamento relativamente alle operazioni di importazione dei medesimi prodotti nei tre anni precedenti, ed i ricorsi avverso gli accertamenti derivati hanno portato ad una sentenza della CTP di Venezia, la n. 181/2020 che è risultata favorevole integralmente al contribuente, mentre le altre sentenze della CTP - nn. 170, 171, 172/2019 - hanno accolto i ricorsi solamente con riguardo alle sanzioni; tutte le sentenze sono state appellate innanzi alla CTR e non sono quindi definitive.

Va rilevato che, comunque, anche la sola sentenza della CTP favorevole alla contribuente, con riferimento al metodo di analisi utilizzato dalla società e contrapposto a quello utilizzato dal Laboratorio delle dogane(,) non lo ha ritenuto "accettabile".

In sintesi, la Corte non può che prendere atto che il punto centrale della controversia, riguardante il giudizio sulla validità delle analisi effettuate dal Laboratorio chimico delle dogane e, di contro, la non accettabilità del contro(-)esame di laboratorio effettuato dalla società sempre sui medesimi prodotti importati, risulta confermato nei precedenti processi.

Le istanze di revisione in atti hanno quindi origine dalla sentenza n. 181/20 che, unica, ha accolto il ricorso della contribuente, sentenza non definitiva, che comunque, come sopra riportato, non accoglie le risultanze dell'analisi di laboratorio della società.

La sentenza della CTR del Veneto che ha successivamente annullato le sentenze nn. 170, 171, 172/2019 ha certamente, in contrasto con l'altra sentenza della CTR n. 140/2020, dato ragione alla contribuente, ma anch'essa non risulta definitiva.

3. La società nell'appello eccepisce la nullità della sentenza per apparente motivazione sul motivo dedotto di nullità del provvedimento stesso per carente motivazione.

La Corte, esaminati i provvedimenti, li ritiene invece sufficientemente motivati poiché risultano basati sui seguenti elementi: la non contestata identità delle merci oggetto di valutazione nei differenti periodi di importazione(,) come confermato anche dalla stessa documentazione

commerciale allegata alle istanze di revisione nonché dalle dichiarazioni doganali; l'incontestabilità dell'analisi del Laboratorio chimico delle dogane di Milano - confermata dalle plurime sentenze sopra richiamate ed anche, in sede di motivazione, dalla stessa sentenza n. 181/20 - che aveva verificato un differente parametro di densità rispetto a quello dichiarato, con la conseguente diversa qualificazione doganale e tariffaria.

La società richiama in appello la sentenza della CTR n. 133/08/22 che ha riformato le sentenze delle CTP in favore della società in punto di motivazione degli avvisi di accertamento impugnati, estendendo tale valutazione anche al presente contenzioso che concerne il provvedimento di rigetto dell'istanza di revisione dell'accertamento estendendo la valutazione ivi contenuta al presente processo.

Osserva la Corte che non è dimostrata la definitività della suddetta sentenza - che del resto è contraddetta da altre sentenze anche di CTR richiamate in atti - e che comunque non possa derivarsi una sorta di estensione del giudicato da sentenze che afferiscono a procedimenti diversi, a maggior ragione quando il processo verte su diritti doganali relativi ad accertamenti su dichiarazioni di importazioni riguardanti differenti periodi, stante la specificità della disciplina del sistema doganale europeo.

4. L'eccezione formulata in appello relativa alla presunta violazione da parte della CTP dell' art. 112 cpc va rigettata per i motivi già affrontati nel punto precedente relativi al merito della controversia , poiché risulta ad avviso della Corte determinante, rispetto alle specifiche riportate dal fornitore indiano nella sua certificazione dei prodotti, il risultato dell'analisi del Laboratorio chimico delle dogane; analisi che del resto non viene specificatamente e puntualmente contestata dalla società che si limita a contrappor(le) la propria analisi di parte.

Come osserva l'ADM nelle sue controdeduzioni, la società fin dalle prime importazioni, pur essendo in possesso della dichiarazione del fornitore indiano, non ha contestato la densità dei prodotti e la

conseguente VD; è solo a seguito della sentenza della CTP n. 181/2020 che si è attivata con le istanze di revisione per richiedere il rimborso.

Del resto, la valenza della dichiarazione del produttore indiano appare certamente inferiore a quella del Laboratorio chimico delle dogane, che ha natura istituzionale e il cui operato è soggetto ad un processo di certificazione disciplinato dalle normative sia nazionali che internazionali.

Certamente le metodologie utilizzate nelle analisi dal Laboratorio chimico delle dogane possono essere oggetto di specifiche censure e contestazioni di parte; tuttavia tali censure devono essere specifiche e circostanziate e, nel presente caso, risulta onere del contribuente(,) che ha richiesto la revisione dell'accertamento, portare elementi specifici di contestazione alla metodologia ed ai risultati dell'analisi del suddetto laboratorio, non potendosi limitare né a contrappor(le) una dichiarazione del produttore, né a richiamare l'esistenza di altre metodologie per determinare la densità del prodotto, senza dimostrarne la maggiore validità scientifica.

5. L'eccezione formulata in appello riguardante la condanna alle spese del giudizio non merita accoglimento poiché la CTP ha applicato, nella sua autonoma valutazione, la regola generale della soccombenza, non valutando sufficiente a giustificare la compensazione che vi siano state sentenze di Commissioni tributarie controverse con riguardo ad altre importazioni dei medesimi prodotti.

La Corte ritiene corretta la valutazione dei primi giudici, non ravvisando alcuna ragione, avuto riguardo anche all'andamento della controversia ed ai motivi dedotti dalla società, che giustifichi una compensazione delle spese (...).

9. Propone ricorso S. con dieci motivi. Resiste l'Agenzia delle dogane con articolato 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:

"Accoglimento del terzo motivo e rigetto nel resto". Gli Avv.ti FABIO MASSIMO e Aurora Marrocco, per la contribuente, e l'Avvocatura Generale dello Stato, in persona dell'Avv. Anna Collabolletta, per l'Agenzia, insistono nelle conclusioni di cui ai rispettivi atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Primo motivo: "Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1 e 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 e 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c. - Erroneità della sentenza di secondo grado sul motivo di appello relativo al difetto di motivazione della pronuncia di prime cure in relazione alla violazione dell'art. 22 CDU".

1.1. "La Corte di secondo grado ha rigettato il primo motivo di appello nella parte in cui censurava la sentenza di primo grado per motivazione apparente in relazione alla violazione dell' art. 22 Reg. UE n. 952 del 2013 (CDU)". "Nel proprio appello, la Società aveva eccepito come la sentenza di prime cure avesse rigettato il motivo di ricorso relativo alla violazione dell'art. 22 CDU affermando del tutto apoditticamente che 'la norma invocata riguarda tutti i provvedimenti elencati nel paragrafo 6 dell' art. 22 del Regolamento n. 952/2013 che sono assunti d'ufficio e non già i provvedimenti assunti su istanza della parte (...)'. "La pronuncia violava, dunque, il disposto dell' art. 36 , del D.Lgs. n. 546 del 1992 (che replica in senso sostanzialmente analogo l' art. 132 c.p.c.)". "Infatti - in assenza di un espresso riferimento normativo o giurisprudenziale - non è dato comprendere sulla base di quale ragionamento logico-giuridico i Giudici della Commissione Tributaria Provinciale di Venezia abbiano ritenuto di 'rigettare l'articolato motivo di ricorso della Società, negando l'applicazione dell'art. 22 del CDU alle domande di rimborso del dazio". "Non si comprende per quale ragione i Giudici di primo grado abbiano voluto circoscrivere l'ambito di applicazione dell'articolo in commento i.e., art. 6, par. 22, CDU) ai soli casi in cui i provvedimenti siano assunti d'ufficio e non invece su istanza di parte". "La sentenza di seconde cure è dunque del tutto erronea nella parte in cui ha ritenuto che la

suddetta pronuncia sia 'ben motivata' in quanto avrebbe specificato 'con chiarezza' che nel caso di specie, l'art. 22 CDU non trovava applicazione".

1.2. Il motivo è manifestamente infondato.

Emerge dallo stesso tenore letterale del motivo che la sentenza di primo grado esibiva una motivazione effettiva, sia dal punto di vista grafico che dal punto di vista contenutistico. Perciò, essendo essa (condivisibile o meno, ma) tale, correttamente la sentenza impugnata ne ha dato atto, condividendola, di guisa che anche la motivazione della sentenza impugnata (del pari condivisibile o meno) esiste graficamente e contenutisticamente.

Quel che il motivo in realtà mira a censurare, non è un difetto motivazionale, anche "sub specie" dell'apparenza, ma l'adeguatezza del percorso giustificativo: vizio la cui deduzione, nondimeno, non è più consentita, come rilevato da questa S.C. con riferimento alla vigente formulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ. (Cass., Sez. U, n. 8053 del 2014).

2. Secondo motivo: "Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 22 CDU in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c."

2.1. "I Giudici di seconde cure hanno altresì rigettato nel merito il primo motivo di appello con il quale si è denunciata la violazione dell'art. 22 CDU poiché l'Ufficio delle Dogane, nel caso che qui occupa, non ha attivato alcun contraddittorio endoprocedimentale con la Società, prima di emettere il provvedimento di diniego per cui è causa". La sentenza impugnata, sul punto, è errata, in quanto, "il regolamento (UE) n. 952/2013 (CDU) recepisce al suo interno il principio del contraddittorio preventivo, adeguandosi sia agli orientamenti maggioritari della Corte di Giustizia che alle norme della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione il cui art. 41 sancisce il principio della buona amministrazione pubblica, che comporta il diritto di ogni individuo a essere ascoltato, prima che nei suoi confronti sia adottato un provvedimento individuale lesivo". "L'art. 22, comma 6, CDU si riferisce proprio al caso in cui la decisione dell'Amministrazione doganale, vale a dire, nel caso di specie, il provvedimento di diniego del rimborso impugnato in primo grado, sia stata emanata a seguito di una richiesta avanzata dal soggetto richiedente e quindi 'su istanza di parte'. "Appare dunque lapalissiano come, nel caso di specie, il provvedimento di diniego di rimborso per cui è causa sia illegittimo perché emesso in violazione del disposto dell'art. 22, par. 6, del CDU non avendo l'Ufficio, previamente, comunicato alla Società le motivazioni poste alla base della propria decisione e che avrebbero portato al rigetto delle richieste della Società". "Premesso (...) che l'Amministrazione doganale è tenuta ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale anche nei casi di istanza di rimborso avanzata dall'operatore, è del tutto erroneo quanto affermato dai Giudici di seconde cure, ossia che nel caso di specie non vi sarebbe alcuna violazione del diritto al contraddittorio dell'esponente in quanto sulla medesima fattispecie sono stati instaurati plurimi contenziosi nel corso dei quali (sono) stat(e) da ambe(due) le parti, 'approfondito ampiamente sia le motivazioni degli accertamenti sia le contestazioni formulate in punto di merito e di diritto dalla società'. Il rispetto dell'obbligo di instaurare un contraddittorio con l'operatore prima di emettere una decisione (nel caso di specie, un diniego di rimborso) sfavorevole al contribuente, di certo non può dirsi soddisfatto dalla pendenza di altri giudizi che hanno riguardato: - provvedimenti amministrativi aventi differente natura giuridica, ossia avvisi di rettifica dell'accertamento e non provvedimenti di diniego di rimborsi; - diverse operazioni effettuate con presentazione di

differenti dichiarazioni di importazione; - operazioni di importazione effettuate in altre annualità (2016) rispetto a quelle per cui è causa".

2.2. Il motivo è infondato.

Insegna questa S.C.:

- "In tema di accertamento cd. a tavolino, l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare il contraddittorio endoprocedimentale in presenza di tributi armonizzati, ma le modalità per la sua realizzazione non sono a forma vincolata, essendo sufficiente assicurare l'effettività dello stesso, indipendentemente dagli strumenti in concreto adottati, quali il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocuzione preventiva, come l'inoltro di questionari ed il riconoscimento dell'accesso agli atti" (Cass. n. 18489 del 2024);

- "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi 'armonizzati', mentre, per quelli 'non armonizzati', non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" (Cass., Sez. U, n. 24823 del 2015).

Tali pronunce, e numerose altre (massimate e non) su identica china, indirizzano verso un intendimento del diritto al contraddittorio, e di riflesso della correlativa violazione, in termini strettamente sostanziali.

Ora, con espressa riserva di completare il ragionamento nell'esposizione dedicata al quarto motivo, l'attivazione del procedimento amministrativo su istanza della parte privata (come, nella specie, per l'ottenimento di un rimborso) realizza "in re ipsa" un necessario contraddittorio iniziale sulla base di atti e documenti dalla medesima introdotti: pertanto, a misura che l'Amministrazione adotti la decisione esclusivamente sul fondamento di tali elementi, senza procedere d'ufficio ad ulteriori acquisizioni istruttorie, il difetto di una specifica interlocuzione prima dell'adozione del provvedimento sfavorevole, tenuto conto che la parte ha già avuto modo di rappresentare la sua posizione, semplicemente non condivisa dall'Amministrazione, assume di per sé una dimensione meramente formale, salvo che essa specificamente indichi e deduca la concreta lesione al diritto di difesa che ne abbia sofferto. Proprio a quest'ultimo riguardo, allora, l'onere della parte privata di introdurre ed offrire contezza della cd. prova di resistenza, di cui opinano le Sezioni Unite (nella citata sentenza) con riguardo in generale alla violazione del contraddittorio endoprocedimentale nel caso di atti impositivi riguardanti tributi armonizzati, si rivela particolarmente stringente, avendo essa agio ad esempio di allegare errori dell'Amministrazione nella lettura di un testo o nella ricostruzione (di un elemento) della fattispecie, senza tuttavia giammai potersi limitare a dedurre la pura e semplice violazione della previsione partecipativa.

Tornando al caso che ne occupa, il motivo non allega essere stato assolto, già innanzi ai giudici di merito, siffatto preciso ed indefettibile onere.

3. Terzo motivo: "Nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c. - Omessa pronuncia sul motivo di appello relativo alla violazione dell' art. 10-bis L. n. 241 del 1990 ".

3.1. "I Giudici di seconde cure hanno del tutto omesso di pronunciarsi sul motivo, ritualmente dedotto in primo grado e in appello, relativo all'invalidità del provvedimento di rigetto per violazione dell' art. 10-bis della L. n. 241/1990 . Nel proprio ricorso in appello, la Società aveva censurato la sentenza di prime cure nella parte in cui, accogliendo acriticamente la tesi dell'Ufficio, aveva rigettato il motivo di ricorso relativo all'illegittimità del provvedimento di diniego per violazione della norma contenuta nell' art. 10-bis della L. n. 241/1990 (...). In particolare, veniva evidenziato che i Giudici di primo grado si erano limitati ad asserire l'impossibilità di applicare la disposizione in commento, senza tuttavia minimamente preoccuparsi di richiamare la norma di legge che escluderebbe l'applicazione di quanto stabilito, a livello generale in ambito amministrativo, dalla L. n. 241 del 1990 all'ambito tributario". "Appare inequivocabile come, nel caso di specie, il diritto di difesa sia stato irrimediabilmente compromesso: infatti, laddove l'Ufficio avesse provveduto a comunicare, nel pieno rispetto della normativa sul procedimento amministrativo, il "preavviso di rigetto", certamente la S. avrebbe potuto fornire le proprie adeguate osservazioni che, se ritenute sufficienti, avrebbero consentito di evitare l'instaurarsi di un ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia".

3.2. Il motivo è manifestamente infondato.

La CGT II non incorre affatto in omessa pronuncia.

Invero, nella parte dedicata al riassunto dei motivi d'appello, esplicitamente rammenta aver la contribuente dedotto "motivazione apparente in merito alla violazione dell'articolo 22 del CDU e dell' art. 10 bis della L. 241/90 "; indi, nella parte propriamente motivazionale, scrive: "Con il primo motivo la società ripropone l'eccezione, già dedotta in primo grado, relativa alla violazione dell'art. 22 del CDU ed alla omessa motivazione della sentenza impugnata. A giudizio della Corte la sentenza impugnata risulta, sul punto, ben motivata poiché specifica con chiarezza che, nel presente caso in cui i provvedimenti sono stati assunti dall'Ufficio su istanza della parte, non sussiste alcun obbligo per l'Ufficio di attivare il contraddittorio, ma unicamente di formulare una risposta motivata all'istanza".

La mancata espressa menzione anche dell'art. 10-bis st. contr. in uno all'"art. 22 del CDU" non comporta alcuna omessa pronuncia, avendo la CGT II esplicitamente affrontato e deciso la questione del contraddittorio, negando la necessità di alcun ulteriore contraddittorio, rispetto a quello "ex se" realizzato in sede di avvio del procedimento, prima dell'adozione del provvedimento di rigetto.

4. Quarto motivo: "In subordine rispetto al motivo precedente. Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 10-bis , L. n. 241 del 1990 in relazione all' art. 360 , comma 1, n 3 c.p.c.".

4.1. Subordinatamente, "si impugna la presente sentenza ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c. Si rinvia al paragrafo precedente per la disamina di tutte le ragioni giuridiche per le quali, nella fattispecie in esame, si ritiene che l'Ufficio delle dogane abbia violato il disposto dell' art. 10-bis , L. n. 241 del 1990 ".

4.3. Il motivo è infondato.

Può essere utilmente evocata la motivazione con cui recentissimamente C. Cost. n. 47 del 2023 ha dichiarato "inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell' art. 12 , comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), sollevata, in riferimento all' art. 3 della Costituzione".

La Corte, nel focalizzare gli argomenti dell'ordinanza di rimessione - "L'ordinanza di rimessione evoca il principio di uguaglianza sancito dall' art. 3 Cost. per estendere il modulo procedimentale disciplinato dall'art. 12, comma 7, statuto contribuente, caratterizzato da una formazione partecipata dell'atto impositivo, oltre il suo ambito applicativo e, in particolare, agli accertamenti fiscali fondati su verifiche 'a tavolino'" - ricostruisce lo "status quo" osservando:

Difetta infatti, nel vigente sistema tributario, una disciplina positiva che generalizzi, in capo all'amministrazione finanziaria, l'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, al di fuori delle fattispecie normative in cui ciò è espressamente previsto.

In particolare, il procedimento tributario costituisce una species del procedimento amministrativo, ma, a differenza di quest'ultimo, non contiene previsioni generali in ordine alla formazione partecipata dell'atto impositivo che ne costituisce l'eventuale atto conclusivo.

Anzi, l' art. 13 , comma 2, della legge n. 241 del 1990 , che reca la disciplina generale sul procedimento amministrativo, esclude l'applicabilità delle disposizioni del Capo III, dedicate alla "partecipazione al procedimento amministrativo", ai procedimenti tributari, per i quali "restano (...) ferme le particolari norme che li regolano". Ad essi non si applicano, quindi, le norme che disciplinano l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento (art. 7), l'intervento nel procedimento (art. 9), il diritto di accesso agli atti endoprocedimentali (art. 10, comma 1, lettera a) e quello di produrre memorie e allegare documenti (art 10, lettera b), nonché l'obbligo di comunicare il cosiddetto preavviso di rigetto (art. 10-bis).

La Corte tuttavia rileva che, pur appearing ad oggi "distonica" "la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente" (mediante l'adozione, "in limine", anche delle forme della legge n. 241 del 1990), dalla pluralità dei moduli procedimentali legislativamente previsti e dal loro ambito applicativo, emerge con evidenza la varietà e la frammentarietà delle norme che disciplinano l'istituto e la difficoltà di assumere una di esse a modello generale, come suggerisce il giudice a quo.

Il principio enunciato dall'art. 12, comma 7, statuto contribuente - la partecipazione procedimentale del contribuente - ancorché esprima una esigenza di carattere costituzionale, non può essere esteso in via generale tramite una sentenza di questa Corte (...).

Di fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta al legislatore, nel rispetto dei principi costituzionali evidenziati, il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti.

Donde, dandosi così seguito a quanto anticipato in relazione al secondo motivo, in ambito tributario è "ex se" inapplicabile l'istituto del preavviso di rigetto ex art. 10-bis L. n. 241 del 1990, volto alla realizzazione di un necessario momento di interlocuzione preventiva in ordine al progetto, di per sé considerato, di atto sfavorevole che l'Amministrazione s'appresta ad adottare, restando gli istituti partecipativi rimessi alle specifiche previsioni che li contemplano ed al generale insegnamento di Cass., Sez. U, n. 24823 del 2015 (nei termini e nei limiti già sopra evidenziati).

5. I successivi due motivi, per comunanza di censure, possono essere enunciati e trattati congiuntamente.

6. Quinto motivo: "Violazione e/o falsa applicazione dell' artt. 1 e 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 - Motivazione apparente sul motivo di appello relativo al vizio di motivazione della sentenza di prime cure in punto violazione degli artt. 7 L. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del Contribuente) e 3, L. n. 241 del 1990".

6.1. "Dal tenore testuale della sentenza (impugnata), risulta (...) evidente che la Corte di secondo grado, anziché pronunciarsi sul vizio dedotto dall'esponente in merito all'assenza di motivazione della sentenza di primo grado, si è pronunciata sul vizio di motivazione del provvedimento impugnato che era stato dedotto nel ricorso di primo grado e sul quale i Giudici di prime si erano pronunciati frettolosamente, in palese violazione degli artt. 1 e 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c.".

7. Sesto motivo: "Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1 e 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. in relazione all' art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. - Erroneità della sentenza di seconde cure in punto motivazione della sentenza di primo grado".

7.1. "Premesso quanto dedotto al paragrafo precedente, laddove si dovesse ritenere che i Giudici di seconde cure abbiano in realtà implicitamente rigettato il motivo di appello relativo al difetto di motivazione della pronuncia di primo grado sulla violazione degli artt. 7 dello Statuto e 3 della L. n. 241 del 1990, si rileva che la sentenza sarebbe in ogni caso erranea. Nella sentenza di prime cure i Giudici si erano limitati ad asserire che 'non solo il provvedimento impugnato è ampiamente motivato ma esso estende la motivazione anche alle questioni di merito già affrontate e decise con le sentenze richiamate nel provvedimento che, come già ricordato, costituiscono res iudicata e che, come tali, non potevano essere in questa sede ulteriormente contestate. Ebbene, appare evidente come tale affermazione sia assolutamente tautologica: il Collegio Giudicante, infatti, non fornisce alcuna specifica argomentazione volta a screditare la tesi della Società limitandosi a rigettare l'eccezione sollevata in merito alla carenza motivazionale

del provvedimento emesso da controparte affermando come lo stesso sia ampiamente motivato (sic!).

8. I motivi sono inammissibili e comunque manifestamente infondati.

8.1. Sono inammissibili perché non trascrivono le doglianze in primo e, segnatamente, in secondo grado (su cui in particolare la CGT II avrebbe omesso di motivare).

8.2. Sono, ad ogni modo, manifestamente infondati perché è lo stesso ricorso a rilevare come la CTP avesse ritenuto "infondato il motivo sollevato dall'odierna appellante con riferimento alla carenza di motivazione del provvedimento impugnato in primo grado sostenendo che lo stesso 'è ampiamente motivato' ed 'estende la motivazione anche alle questioni di merito già affrontate e decise con le sentenze richiamate nel provvedimento'". Riferisce la CGT II nella sentenza impugnata che "la società nell'appello eccepisce la nullità della sentenza per apparente motivazione sul motivo dedotto di nullità del provvedimento stesso per carente motivazione". La CGT II, subito in appresso, risponde che "la Corte, esaminati i provvedimenti, li ritiene invece sufficientemente motivati poiché risultano basati sui seguenti elementi: (...)". Talché la CGT II, avendo esaminato i provvedimenti e rilevato essere essi motivati, in perfetta linea di continuità con la CTP, che aveva infatti precisato la motivazione estendersi "anche alle questioni di merito già affrontate e decise con le sentenze richiamate nel provvedimento", ha a sua volta motivato sull'esistenza di una motivazione effettiva, e dunque non apparente, della sentenza di primo grado.

8.3. D'altronde, una volta accertata direttamente dalla CGT II la sufficienza della motivazione dei provvedimenti, nessun concreto interesse manifesta la contribuente a seguire a dolersi di un (inesistente) difetto motivazionale della sentenza impugnata in relazione ad una (solo supposta, per quanto detto) apparenza motivazionale della sentenza di primo grado (alla quale quella impugnata s'è sostituita).

9. Settimo motivo: "Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 7 , L. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) e 3 L. n. 241 del 1990 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c."

9.1. "Nel proprio ricorso in appello, la Società aveva cesurato la sentenza di prime cure nella parte in cui aveva rigettato, con motivazioni del tutto generiche, il motivo di ricorso relativo alla nullità del provvedimento di diniego di rimborso per difetto di motivazione". La sentenza impugnata sul punto è erronea, in quanto "l'Ufficio si è limitato unicamente a richiamare alcuni stralci delle sentenze nn. 170/2020, 171/2020 e 172/2020 emesse dalla Commissione tributaria provinciale di Venezia e n. 133/2022 emessa dalla Commissione tributaria regionale del Veneto (nessuna definitiva in quanto oggetto di appello e (di) giudizio di legittimità), nei confronti della Società, sfruttandole a proprio favore senza che sia dato rinvenire alcuna argomentazione che consenta la chiara ed espressa individuazione delle ragioni giuridiche sottese al rigetto dell'istanza di rimborso avanzata dalla Società. Non si rinviene nel provvedimento di diniego in esame, né tantomeno nella pronuncia impugnata, un solo riferimento normativo atto a dimostrare la correttezza della rettifica da parte dell'Ufficio delle dogane del codice NC utilizzato dalla Società e quindi (atto a) giustificare il recupero dei dazi all'importazione. Parimenti carenti sono le indicazioni dei presupposti di fatto a fondamento del provvedimento di diniego per cui è

causa. L'Ufficio, nel provvedimento di diniego, presuppone(,) senza preoccuparsi di specificare quale siano le ragioni a sostegno della propria tesi, l'identità tra il PET che la Società ha importato a partire dal 2017 ed il PET che la stessa ha immesso in libera pratica nel 2016 oggetto dell'unica specifica analisi chimica effettuata da parte del Laboratorio chimico delle dogane di Milano (...)"

9.2. Il motivo è inammissibile, in quanto non riproduce testualmente il provvedimento di diniego oggetto di giudizio.

Il motivo è, altresì e comunque, manifestamente infondato, in quanto è lo stesso motivo a dar contraddittoriamente conto del fatto che detto provvedimento è motivato, scrivendo, come visto, che "non v'è chi non veda come il provvedimento per cui è causa sia del tutto illegittimo in quanto motivato con riferimento a semplici presunzioni": donde una motivazione c'è, semplicemente non condivisa dalla contribuente.

D'altronde, dalla stessa parte introduttiva del ricorso (p. 4), s'apprende che "l'Ufficio notificava alla Società il provvedimento di rigetto prot. n. 34644/RU emesso in pari data, nel quale - esaminata l'istanza e le relative domande di rimborso - riteneva di respingerle e di non "accordare la VD 3907.69.00.40" sul presupposto che "la sentenza invocata a sostegno della richiesta (i.e. n. 181 della CTP di Venezia) (...) non è una sentenza definitiva" e che comunque ii) "dall'analisi della documentazione commerciale allegata all'istanza (fatture) emerge che la merce ha la stessa ed identica descrizione di quella contestata negli anni precedenti dall'Ufficio (...)".

Sotto altro e conclusivo profilo, proprio tale motivazione del provvedimento sconfessa l'assunto secondo cui l'Ufficio non si sarebbe preoccupato "di specificare quale siano le ragioni a sostegno della propria tesi": la quale tesi, invece, è sostenuta dall'accertata, dalla CGT II, e non minimamente avversata, identità, in dipendenza da operazioni da un unico fornitore, delle merci importate dal 2017 a quelle importate, e verificate, nel 2016.

10. Ottavo motivo: "Violazione dell' art. 112 c.p.c. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c. - Motivazione apparente e perplessa sul motivo di appello relativo alla nullità della sentenza di prime cure per violazione dell' art. 112 c.p.c."

10.1. "Nel proprio ricorso in appello, la Società aveva eccepito la nullità della sentenza per violazione dell' art 112 c.p.c. in relazione alle questioni relative all'applicabilità del codice 3907.69.00.40 al prodotto importato dalla Società e all'esecutiva delle sentenze tributarie. La Corte di secondo grado ha rigettato il motivo affermando che "l'eccezione formulata in appello relativa alla presunta violazione da parte della CTP dell' art. 112 cpc va rigettata per i motivi già affrontati nel punto precedente relativi al merito della controversia (...) (R)isulta evidente che i Giudici di seconde cure hanno rigettato il motivo di appello, relativo alla violazione dell' art. 112 c.p.c., con argomentazioni che esulano completamente dal vizio dedotto dall'esponente nel motivo di appello". "I Giudici di seconde cure si sono (...) pronunciati non sulla violazione dell' art. 112 c.p.c. da parte dei Giudici di prime cure, bensì sulle questioni relative all'applicabilità del codice 3907.69.00.40 al prodotto importato dalla Società e all'esecutività delle sentenze tributarie, con ciò confondendo il merito della questione con la violazione della suddetta norma di legge".

10.2. Il motivo è inammissibile perché non riproduce le doglianze devolute al primo giudice, la sentenza di primo grado e le doglianze formulate in appello volte a rilevare il vizio di omessa pronuncia.

Il motivo è comunque manifestamente infondato perché è esso medesimo a dar atto che la CGT II espressamente esamina, rigettandola, "l'eccezione formulata in appello relativa alla presunta violazione da parte della CTP dell' art. 112 cpc".

Ma v'è di più: neppure corrisponde al vero che "il rigetto del motivo di appello relativo alla violazione dell' art. 112 c.p.c. è (...) incomprensibile, poiché essendosi la Corte pronunciata su altro profilo, non è dato comprendere l'iter argomentativo e logico giuridico seguito dai Giudici".

Al riguardo, anzitutto, un ulteriore autonomo profilo d'inammissibilità deriva da ciò, che è argomentato ("La motivazione della sentenza è pertanto del tutto apparente, in quanto perplessa"), ma non formalmente dedotto, il difetto di motivazione, il quale è viepiù logicamente incompatibile con la (al contrario) dedotta omessa pronuncia, perché per l'appunto presuppone l'effettiva esistenza di una pronuncia sebbene non motivata. In aggiunta, v'è da rilevare che, a sua volta, la sentenza di primo grado - ed è nuovamente il motivo, sia pure frammentariamente, a ricordarlo - aveva ritenuto "inammissibili" i non riprodotti "motivi sub 4 e sub 5, con i quali si introducono questioni di merito onde contrastare le suddette decisioni (...) perché trattasi di questioni già definite in altra sede". Dice, sempre frammentariamente ed insufficientemente il motivo, che, "nel ricorso in appello, la Società aveva eccepito che la Società, nel ricorso introduttivo, rispettivamente ai motivi IV e V, evidenziava l'applicabilità del codice 3907.69.00.40 al prodotto importato in quanto lo stesso, sulla base di (...) quanto attestato dal proprio fornitore indiano nonché dalle verifiche interne effettuate dall'odierna appellante(,) risultava avere (le caratteristiche richieste)". Talché la CGT II, quando, espressamente, come s'è detto e si ribadisce, rigetta "l'eccezione formulata in appello relativa alla presunta violazione da parte della CTP dell' art. 112 cpc" "per i motivi già affrontati nel punto precedente relativi al merito della controversia", non solo rende una pronuncia effettiva (con conseguente esclusione di alcuna violazione dell' art. 112 cod. proc. civ.), ma pure motivata in riferimento a quegli argomenti che difensivamente erano stato introdotti proprio dalla contribuente in appello per sostenere l'infondata doglianza di omessa pronuncia da parte della CTP.

11. Nono motivo: "Violazione e/o 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 Regolamento (UE) 1387/2013 del Consiglio del 17 dicembre 2013 recante sospensione dei dazi autonomi della tariffa doganale comune per taluni prodotti agricoli e industriali, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c."

11.1. È errata la decisione con cui "i Giudici di seconde cure hanno rigettato il motivo di appello relativo all'applicabilità del codice NC (-----) alle merci importate dalla Società e all'illegittimità della metodologia applicata dall'Agenzia delle dogane". In particolare, lo è "laddove ritiene che le analisi effettuate dalle dogane debbano prevalere su tutti gli elementi adottati dalla Società a sostegno della propria tesi, primi tra tutti le analisi chimiche dalla stessa effettuate e prodotte all'Ufficio a sostegno della correttezza del codice NC utilizzato". "Ebbene, al fine di sconfessare in

toto le asserzioni contenute nella sentenza impugnata, si evidenzia che il metodo "(-----)" utilizzato da(l) Laboratori(o) chimico di Milano non risulta contemplato da alcun dato normativo o documento di prassi e non può pertanto ritenersi vincolante per i fini che qui interessano non avendo affatto carattere "istituzionale". "Del resto, non v'è chi non veda come il Regolamento (UE) n. 1387/2013 del Consiglio del 17 dicembre 2013, che consente ai prodotti classificati al codice di nomenclatura combinata (-----) di usufruire della sospensione daziaria, si limiti a prevedere che il PET, per poter essere importato in esenzione, debba avere una densità uguale o superiore a 1,23 ma non superiore a 1,27 a 23, non menzionando alcun metodo specifico cui dover fare obbligatoriamente riferimento per determinare il valore di densità del prodotto in esame (...). "Non solo. I Giudici di seconde cure hanno del tutto omesso di considerare quanto già eccepito dalla Società nei precedenti gradi di giudizio, ossia che i risultati delle analisi citati nella sentenza impugnata non riguardano affatto le medesime operazioni di importazione per cui la Società ha presentato l'istanza di rimborso e pertanto sono state illegittimamente estes(i) anche alla fattispecie che qui occupa. In particolare, nel provvedimento per cui è causa, l'inapplicabilità della sospensione tariffaria, con esclusione del rimborso, viene fondata (...) sull'estensione dei risultati relativi ai due accertamenti effettuati nel 2016 al PET che la S. Spa ha importato a partire dal 2017, senza per altro aver effettuato neppure su quest'ultimo, alcun esame chimico delle caratteristiche tecniche né all'atto dello sdoganamento, né successivamente (...).

11.2. Il motivo è inammissibile.

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

La circostanza che la disciplina unionale non codifichi una specifica metodologia accertativa è irrilevante, avendo la CGT II motivatamente reso conto della piena attendibilità del metodo seguito dal Laboratorio chimico di Milano, i cui esiti la contribuente non ha puntualmente e specificamente contestato, limitandosi a contrapporvi una dichiarazione del produttore ed esiti delle analisi di parte.

Ora, il motivo non si confronta con tale "modus procedendi" della CGT II, che altresì perspicuamente evidenzia come la contribuente, pur già in possesso della dichiarazione del produttore, tuttavia "non ha contestato la densità dei prodotti e la conseguente VD", se non "a seguito della sentenza della CTP n. 181/2020".

La contribuente, ancora dinanzi a questa S.C., come dinanzi alla CGT II, si limita ad una critica meramente astratta ed in definitiva locutoria del metodo seguito dal Laboratorio chimico di Milano, sol perché non codificato, senza tuttavia evidenziarne documentate incongruenze o imprecisioni o comunque ragioni di disattendimento, in concreto rapporto con la fattispecie. Ed è correttamente su tale profilo che insiste la CGT II - alla stregua di un assunto, di per sé, non affatto avverso, di guisa che il motivo neppure coglie l'effettiva "ratio decidendi" - laddove insiste nel rilevare che "certamente le metodologie utilizzate nelle analisi dal Laboratorio chimico delle dogane possono essere oggetto di specifiche censure e contestazioni di parte; tuttavia tali censure devono essere specifiche e circostanziate e, nel presente caso, risulta onere del contribuente(,) che ha richiesto la revisione dell'accertamento, portare elementi specifici di

contestazione alla metodologia ed ai risultati dell'analisi del suddetto laboratorio, non potendosi limitare né a contrappor(le) una dichiarazione del produttore, né a richiamare l'esistenza di altre metodologie per determinare la densità del prodotto, senza dimostrarne la maggiore validità scientifica".

Né, infine, ha pregio la censura, formulata nella parte finale del motivo, secondo cui "i risultati delle analisi citati nella sentenza impugnata non riguardano affatto le medesime operazioni di importazione per cui la Società ha presentato l'istanza di rimborso". Per un verso, è la stessa società ad aver introdotto il "thema" di una comparazione retrospettiva con le precedenti importazioni, e quindi altresì il "thema" di dette analisi, allorquando ha formulato istanza di rimborso solo dopo la - e sulla base della - sentenza n. 181/2020 della CTP di Venezia; per altro verso, la CGT II - in pedissequa osservanza dell'insegnamento della Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza 27 febbraio 2014, in causa, 571/12, Greencarrier Freight Services Latvia SIA - accerta in fatto "la - viepiù, n.d.r. - non contestata identità delle merci oggetto di valutazione nei differenti periodi di importazione(,) come confermato anche dalla stessa documentazione commerciale allegata alle istanze di revisione nonché dalle dichiarazioni doganali".

Sicché esula alcuna pretesa "illegittimità" dell'"estensione" degli esiti delle analisi pregresse.

Prima di concludere, mette solo conto di esplicitare che, in conseguenza di quanto detto, non sussistono i presupposti del sollecitato "rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea" sul presupposto che, "nel caso di specie, il rinvio alla Corte di Giustizia si rende necessario al fine di poter garantire alla Società un esame più ampio e sistematico della rilevata incompatibilità tra diritto comunitario e diritto nazionale ad opera del Giudice comunitario che a ciò è istituzionalmente preposto".

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 interessate e "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 (di merito) la valutazione in concreto di attendibilità degli esiti tecnici.

12. Con il decimo ed ultimo motivo si denuncia: "Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 15 D.Lgs. n. 546 del 1992 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c."

12.1. "I Giudici di prime e seconde cure, visti i numerosi precedenti favorevoli alla Società, avrebbero dovuto compensare le spese dei giudizi ai sensi dell' art. 15 , comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 il quale dispone che nel caso in cui ricorrano gravi ed eccezionali ragioni, le spese di giudizio siano compensate tra le parti".

12.2. Il motivo è manifestamente infondato, avendo la CGT II fatto piana applicazione del principio della soccombenza, ossequiando il principio secondo cui "nel processo tributario, la

compensazione delle spese processuali, prevista dall' art. 15 , comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , nel testo modificato dall' art. 9 , comma 1, lett. f), n. 2) del D.Lgs. n. 156 del 2015 , è consentita, oltre che nell'ipotesi di soccombenza reciproca, solo in presenza di ragioni gravi ed eccezionali, da enunciare espressamente nella decisione, quali la condotta processuale della parte soccombente nell'agire e resistere in giudizio, nonché l'incidenza di fattori esterni e non controllabili, tali da rendere, nel caso concreto, contraria al principio di proporzionalità l'applicazione del criterio generale della soccombenza" (Cass. n. 23592 del 2024).

13. In definitiva, il ricorso va integralmente rigettato, con le statuizioni consequenziali come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rifondere all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli le spese di lite, liquidate in Euro 15.000, oltre spese prenotate a debito.

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 ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 20 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 5 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza