



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI BOLOGNA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	DE LORENZIS	LORENZO	Presidente
<input type="checkbox"/>	FIORE	FRANCESCO	Relatore
<input type="checkbox"/>	PEDERZOLI	ANTONIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1145/2016
spedito il 29/11/2016

- avverso AVV.RETTIFICA n° PROT.28 [REDACTED] DOGANE-ALTRO 2014
- avverso AVV.RETTIFICA n° PROT.28 [REDACTED] DOGANE IVA IMP. 2014
contro:
AG. DOGANE E MONOPOLI UFFICIO DELLE DOGANE DI BOLOGNA SEDE
PRINCIPALE

proposto dal ricorrente:

A [REDACTED] S.R.L.
[REDACTED] MILANO MI

difeso da:

PERCHIAZZO RAG. ROCCO
VIA DELLA RESISTENZA 56 20090 BUCCINASCO MI

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1145/2016

UDIENZA DEL

13/06/2017 ore 10:45

N°

720/2017

PRONUNCIATA IL:

13 GIU. 2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

10 LUG. 2017

Il Segretario
Il Segretario

Maria [REDACTED]

RGR 1145 /'16

A ~~XXXXXXXXXX~~ SRL impugnava l'avviso di rettifica dell'accertamento versato in atti emesso dalle Dogane.

L'avviso di rettifica impugnato è stato emesso a seguito di un controllo su alcune importazioni di **prodotti chimici** effettuate dalla ricorrente come da processo verbale anch'esso versato in atti.

Detto verbale constatava che la merce importata con le bollette doganali di cui al ricorso e alle controdeduzioni delle Dogane.

In dette bollette – secondo l'agenzia – le merci dovevano essere classificata alla sottovoce doganale 3904698099 "polimeri fluorati altri" anziché alla sottovoce doganale 3904610020 "capopolimero di tetrafluoroetilene e di trifluoro etilene" indicata dalla ditta importatrice nella dichiarazione doganale.

Tale conclusione in merito alla classifica del prodotto importato si fondava su una segnalazione dell'Ufficio delle Dogane di Parma con la quale veniva comunicato l'esito di un'indagine effettuata sulla stessa tipologia di merce importata dalla ditta A ~~XXXXXXXXXX~~ srl.

Assumevano le Dogane che *“a seguito di segnalazione del Circuito Doganale di Controllo, aveva mandato al laboratorio chimico di Milano alcuni campioni della merce in argomento che a seguito dell'analisi veniva classificata alla sottovoce doganale 3904698099 ("polimeri fluorati altri"). A seguito della notifica dell'esito delle analisi, l'Ufficio di Parma procedeva all'accertamento dei maggiori diritti dovuti in considerazione del fatto che tale sottovoce non era ricompresa nei codici TARIC indicati in allegato al Reg. CE n. 1387/2013, nel quale sono indicati i prodotti dell'agricoltura o dell'industria a cui è accordata la sospensione dai dazi all'importazione fino al 31/12/2018. Nella segnalazione di cui sopra (si veda l'allegato 3) l'Ufficio delle Dogane di Parma precisava che la Ditta accettava l'esito delle analisi del Laboratorio chimico.*

Nel ricorso – invece – la ditta contestava il risultato.

Va detto che nel documento 3 versato in atti non vi è una espressa accettazione del risultato , ma un riferimento delle Dogane.

Sul punto va fatto un breve inciso.

Non può attribuirsi valore confessorio a presunte dichiarazioni non rese per iscritto, ma riferite genericamente dall'Agenzia.

La confessione, giuridicamente intesa, è un istituto disciplinato dalla legge. Le dichiarazioni asseritamente assunte da Parma difettano del requisito formale della sottoscrizione. Non si conosce neppure chi le avrebbe rese, ovverosia se un soggetto che aveva i relativi poteri.

Il ricorso è articolato come segue

Nullità dell'avviso di rettifica per violazione dell'art. 12 della legge n. 212/2000 cd. Statuto del Contribuente.

Ed infatti il processo verbale di revisione dell'accertamento è stato redatto in data 26/05/2016 e notificato il 30/05/2016 (o il 31?), mentre l'avviso di rettifica è stato emesso in data 7/07/2016, ovverosia 38 (37 poco cambia) giorni dopo l'emissione del processo verbale e, quindi, senza rispettare il termine di 60 giorni previsto dall'art. 12 della L. n. 212/2000.

Illegittimità dell'avviso di rettifica per carenza dei presupposti necessari in considerazione della buona fede della ricorrente.

Secondo il ricorrente le analisi chimiche sarebbero state effettuate da parte dell'Ufficio senza i dovuti riscontri, in quanto la Società A○○○○ non avrebbe certezza dell'esattezza dell'esito delle analisi.

Va fatta una breve, fondamentale, premessa.

La materia doganale di un paese membro dell'Unione Europea trova la sua principale fonte nel diritto comunitario.

Infatti sarebbe impensabile che uno Stato penalizzasse la propria rete doganale e il proprio tessuto imprenditoriale (favorendo implicitamente altre nazioni, ancorchè comunitarie) disapplicando norme comunitarie, peraltro immediatamente applicabili in tutto il territorio dell'UE.

Sarebbe illogico penalizzare un imprenditore italiano con norme doganali più stringenti rispetto a quelle dei competitori comunitari, essendo tutti attori del mercato dell'unione europea.

Tale impostazione – secondo cui i principi generali del diritto comunitario sono di diretta applicazione – si rinviene sia nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, sia nella giurisprudenza di Cassazione (cfr. oltre Cass.14105/10). Infatti i Trattati prevalgono sul diritto degli Stati membri.

Il primato del diritto dell'Unione sul diritto nazionale, risulta espressamente formalizzato anche nella dichiarazione n. 17, allegata al Trattato di Lisbona. Tale prevalenza è stata sancita dalla Corte di Giustizia con le sentenze datate EU:C:1964:66 - EU:C:1978:49, con le quali si è stabilito l'obbligo del giudice nazionale di applicare le disposizioni del diritto dell'Unione e di garantirne la piena efficacia, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione legislativa nazionale contrastante, anche posteriore, **senza doverne chiedere o attendere la rimozione in via legislativa o mediante il procedimento di illegittimità costituzionale ovvero con rimando al Giudice comunitario.**

Necessariamente la decisione della Corte di giustizia ha efficacia vincolante per il giudice nazionale del rinvio e per ogni altro giudice, nazionale di Stato membro (peraltro con efficacia *ex tunc*, come si dirà d'appresso).

La Corte Costituzionale ha recepito da tempo i principi suddetti. La posizione della Consulta al riguardo è cristallizzata nella sentenza 24 giugno 2010, n. 227, con la quale ha affermato che: *"Questa Corte, fin dalle prime occasioni nelle quali è stata chiamata a definire il rapporto tra ordinamento nazionale e diritto comunitario, ne ha individuato il "sicuro fondamento" nell'art. 11 Cost. (in particolare, sentenze n. 232 del 1975 e n. 183 del 1973; ma già in precedenza, le sentenze n. 98 del 1965 e n. 14 del 1964). È in forza di tale parametro, collocato non senza significato e conseguenze tra i principi fondamentali della Carta, che si è demandato alle Comunità europee, oggi Unione europea, di esercitare in luogo degli Stati membri competenze normative in determinate materie, nei limiti del principio di attribuzione. È sempre in forza dell'art. 11 Cost. che questa Corte ha riconosciuto il potere-dovere del giudice comune, e prima ancora dell'amministrazione, di dare*

immediata applicazione alle norme comunitarie provviste di effetto diretto in luogo di norme nazionali che siano con esse in contrasto insanabile in via interpretativa; ovvero di sollevare questione di legittimità costituzionale per violazione di quel parametro costituzionale quando il contrasto fosse con norme comunitarie prive di effetto diretto (sentenze n. 284 del 2007 e n. 170 del 1984). È, infine, in forza delle limitazioni di sovranità consentite dall'art. 11 Cost. che questa Corte ha riconosciuto la portata e le diverse implicazioni della prevalenza del diritto comunitario anche rispetto a norme costituzionali (sentenza n. 126 del 1996), individuandone il solo limite nel contrasto con i principi fondamentali dell'assetto costituzionale dello Stato ovvero dei diritti inalienabili della persona (sentenza n. 170 del 1984)".

Fatta questa premessa, l'eccezione preliminare del ricorrente coglie nel segno. Dopo un estenuante dibattito la Cassazione è giunta a stabilire – dopo le pressanti istanze dell'UE - che il contraddittorio è obbligatorio (almeno) per i tributi cd. armonizzati.

Orbene nessun dubbio può essere avanzato sul fatto che i diritto doganali siano un tributo armonizzato, stante le norme positive emanate dall'UE, ed anche perchè una merce, varcato il confine europeo, quale che sia il paese di arrivo, ha poi libera circolazione nell'intera unione europea.

Non vi è quindi ragione alcuna per non garantire al contribuente doganale gli stessi diritti che hanno gli altri contribuenti italiani e comunitari.

E ben vero che la giurisprudenza, si è proposta con interpretazioni slegate dal dato letterale, dalle norme europee e dalla relativa giurisprudenza (peraltro nota «Sopropè»: Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, C-349/07). Tuttavia è giunta dal legislatore conferma alla diretta applicazione dello Statuto del Contribuente anche a quello doganale. Infatti l'art. 92 della L.27 del 2012 ha chiarito – testualmente - che gli Uffici Doganali devono rispettare il principio di cooperazione posto dall'art.12 L.212/ del 2000.

Par condicio a parte, se al contribuente sono assegnati 30 giorni per controdedurre, dobbiamo concludere che anche le Dogane hanno 30

giorni per valutare dette deduzioni, per non lasciare la contribuente alcun dubbio che sia rispettato il principio di cooperazione tra contribuente e agenzia.

Tale scansione temporale si armonizza con la previsione legislativa dei 60 giorni, 30 per le osservazioni, altrettanti per delibarle.

Si giunge così ai 60 giorni contenuti nella norma, il cui rispetto conferisce una legittimità formale al principio giuridico che ha carattere di principio generale di tutela dei diritti del contribuente e di buon andamento della PA.

Una diversa interpretazione appare illogica. La norma – pur speciale – non ha inteso esonerare le Dogane italiane al pari delle altre dogane europee dal principio del contraddittorio né renderlo più spedito di 30 giorni.

La norma non concede il via libera all'Agenzia dopo 30 giorni, semplicemente li assegna al contribuente per controdedurre. Il dato letterale è questo. Pertanto notificare l'accertamento al trentottesimo giorno, oltre a non essere in linea con dato letterale, svuota di sostanza il principio volto a tutelare il contribuente contenuto nello Statuto del contribuente. Statuto che è principio generale del diritto tributario, perciò appare abnorme dire che una norma speciale tributaria può derogarlo, senza – ovviamente – una motivazione né di ordine giuridico né amministrativo. Ci sono un centinaio di tributi nell'ordinamento italiano, non ha senso dire che per ogni tributo il contribuente ha tutele maggiori o minori. Sempre ferma la considerazione che una interpretazione diversa va a scontrarsi contro le norme comunitarie e la relativa giurisprudenza.

Ora ammesso e non concesso che 30 giorni siano un tempo congruo, i 60 giorni posti dallo Statuto del contribuente non vedono una deroga espressa, condizione primordiale per derogare ad una norma positiva.

Infatti in nessun punto della norma si dice che il principio della cooperazione è compreso o addirittura escluso per i diritti doganali, anzi si afferma il contrario testualmente: *“Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 ...”*. Tutto ciò ammesso e non concesso che l'Italia sia – in materia

doganale, per via dello *jus specialis*, esentata dal rispetto delle norme generali europee. Questa pronuncia afferma che il diritto di difesa endoprocedimentale va tutelato essendo principio generale del diritto comunitario e si applica ogni volta che *«i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente»*.

Corollario di ciò è il diritto del contribuente a contraddire in via preventiva (v. Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé, punto 49: *«la regola secondo cui il destinatario di una decisione a esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o di far valere elementi relativi alla loro situazione personale, tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro»*).

La giurisprudenza nazionale ha – evidentemente – recepito la sentenza Sopropé.

Unica resistenza degna di nota risulta - in un primo momento - l'affermazione della Corte di Cassazione secondo cui l'Agenzia delle Dogane fosse obbligata a instaurare il contraddittorio solo a partire dalla pubblicazione della sentenza Sopropé, affermando che *«considerato che l'applicazione del principio ai processi in corso comporterebbe una generale caducazione di qualunque decisione doganale sfavorevole all'importatore, con pesantissime ricadute su una fondamentale risorsa del bilancio comunitario, questa Corte ritiene che l'affidamento (non necessariamente determinato da comportamenti attivi degli organi comunitari) delle autorità doganali nazionali su una prassi comunitaria che non considerava necessario assicurare un contraddittorio nella fase*

amministrativa, non possa comportare, per le decisioni doganali assunte prima della sentenza Sopropè, l'invalidità di tali atti».

La stessa Corte si è emendata: Corte di Cassazione Sezione tributaria Civile Sentenza del 11 giugno 2010, n. 14105 ove si legge – tra l'altro - *La ingiunzione opposta va pertanto dichiarata illegittima, in quanto emessa senza l'osservanza del diritto di contraddittorio - e quindi di difesa - dell'importatore nella fase precedente l'emissione della ingiunzione stessa, come previsto dal Decreto Legislativo n. 374 del 1990, articolo 11 e imposto dalla richiamata giurisprudenza comunitaria; il ricorso va conseguentemente accolto, con cassazione senza rinvio della sentenza impugnata”.*

E comunque il caso oggi dedotto è successivo alla sentenza “Sopropè”.

La Corte ribadisce con chiarezza, pertanto, come alla luce della giurisprudenza comunitaria intervenuta in materia, l'obbligo del contraddittorio non possa essere soddisfatto dalla mera facoltà offerta al contribuente di contestare in sede di ricorso amministrativo un provvedimento già emesso.

Le tutele poste devono essere idonee ad assicurare al contribuente un'adeguata partecipazione, finalizzata a un'istruttoria completa ed efficiente: il contraddittorio deve precedere l'adozione del provvedimento, la norma è imperativa.

Né abbiamo traccia di contraddittorio in sede di analisi, eccezione fatta per una fotocopia scarsamente leggibile (doc.3 versato in atti dalle Dogane) ove il contraddittorio non viene formalizzato per iscritto, ma solo riferito col seguente tenore “si precisa che la società ha condiviso la nuova classificazione”.

La soluzione adottata dal collegio oggi adito, oltre ad essere confortata dalla giurisprudenza di gran lunga maggioritaria, trova ulteriore conferma nella ordinanza Corte Costituzionale, del 24 luglio 2009, n. 244. Invero la teoria dell'Agenzia Dogane non può essere fatta propria dall'organo giurisdizionale in quanto si infrange contro i limiti generali posti dall'ordinamento comunitario e costituzionale. La Corte, infatti, suggerisce al Giudice di merito il canone ermeneutico e lo avvisa sui paletti che non possono essere valicati *(la Commissione tributaria*

avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua «particolare [...] urgenza»;

che, a sostegno di tale percorso ermeneutico, il giudice rimettente avrebbe potuto prendere in considerazione il combinato disposto della censurata disposizione con l'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e con gli artt. 3 e 21-septies della legge 27 luglio 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi);

che, alla luce di tali disposizioni, la Commissione tributaria avrebbe potuto prendere atto del fatto che lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000);

che, sulla base di tale premessa, la rimettente avrebbe potuto altresì valutare se, nel caso in esame, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla «particolare [...] urgenza» dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 - che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione - e, con speciale riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) e 56, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), i quali stabiliscono che l'avviso di accertamento deve essere motivato, a pena

di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato).

Insomma nessuna motivazione è stata addotta sulla comprensione dei diritti di difesa in sede endoprocedurale.

Volendo poi sfidare una diversa esegesi si riporta di seguito il testo della norma, «4-bis. *Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi – ispezioni – verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5.».*

La norma quindi non deroga al termine di 60 giorni posto dall'art.12, né dice che l'Agenzia il trentunesimo giorno può legittimamente porre in essere il suo potere autoritativo, con ciò confessando non solo di non avere valutato le controdeduzioni, ma di non averle neppure lette. Peraltro la norma dice che tutte le operazioni vanno notificate, ma non vi è prova che il risultato delle analisi sia stato consegnato al contribuente, dal momento che neppure la commissione ha potuto visionarlo.

Resta assorbita la doglianza di merito ove – va detto – a fronte di una contestazione del ricorrente sulla vera natura chimico-fisica della merce così come rideterminata in sede sanzionatoria, le Dogane non hanno a tutt'oggi prodotto la certificazione di analisi. Doglianza che – però – avvalorata il motivo preliminare, non essendo stata prodotta la certificazione delle analisi (si noti – incidenter – che la dogana qualifica “polimeri florati” invece di “florurati” lasciando più di un dubbio sulla bontà delle analisi).

Né la doglianza è assorbita dal fatto che il ricorrente non avrebbe contestato l'esito delle analisi dal momento che non vi è prova di tale

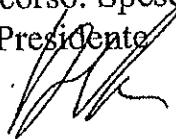
circostanza (negata invece in ricorso ove si pongono dubbi sulle analisi chimiche effettuate).

Assorbita anche la questione della buona fede ex articolo 220, 2° comma, lettera b), del Regolamento CEE n. 2913 del 199.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate

Il Presidente



Il relatore



