



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

**Oggetto: Tributi - Dazi
doganali - Alimenti per cani e
gatti - Esenzione - Presupposti.**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Giacomo Maria NONNO	- Presidente	Rel. -
Filippo D'AQUINO	- Consigliere	-
Giancarlo TRISCARI	- Consigliere	- R.G.N. 6927/2017
Francesca PICARDI	- Consigliere	- Cron.
Gian Andrea CHIESI	- Consigliere	- CC - 22/03/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6927/2017 R.G. proposto da

Agenzia delle dogane e dei monopoli, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

- *controricorrente incidentale* -

contro

(omissis), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in (omissis), presso lo studio dell'avv. (omissis), che la rappresenta e difende unitamente all'avv. (omissis)

giusta procura speciale in calce al controricorso;

- *controricorrente* -

- *ricorrente incidentale* -



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 1332/02/16, depositata il 27 ottobre 2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 marzo 2022 dal Presidente Giacomo Maria Nonno.

RILEVATO CHE

1. con la sentenza n. 1332/02/16 del 27/10/2016, la Commissione tributaria regionale del Piemonte (di seguito CTR) accoglieva parzialmente l'appello di (omissis) .p.a. (di seguito (omissis) nei confronti della sentenza n. 36/03/14 della Commissione tributaria provinciale di Alessandria (di seguito CTP), che aveva respinto i ricorsi riuniti proposti dalla società contribuente avverso alcuni avvisi di rettifica relativi agli anni 2009-2011;

1.1. come emerge dalla sentenza impugnata, il contenzioso nasceva in ragione dell'importazione, da parte di (omissis) di alimenti per cani e gatti, in relazione ai quali l'Amministrazione doganale riscontrava una qualità diversa da quella dichiarata, con conseguente sottoposizione ad un differente dazio, ed emetteva una serie di rettifiche, tutte impugunate da parte di (omissis)

1.2. la CTR accoglieva parzialmente l'appello di (omissis) evidenziando, per quanto interessa in questa sede, che: a) la presenza del glucosio in tracce era irrilevante ai fini della classificazione doganale, pur essendo il glucosio elemento costitutivo dell'alimento; b) quanto alle rettifiche concernenti precedenti esportazioni, non era stata raggiunta la prova dell'assenza di glucosio, sicché i recuperi d'imposta dovevano essere annullati;

2. AD impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a due motivi;

3. (omissis) resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale, affidato a tre motivi.



CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso principale AD deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 78 del Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992 (cd. Codice doganale comunitario – CDC) e dell'art. 11, comma 9, del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374, per avere la CTR ritenuto che, ai fini della revisione delle importazioni pregresse sia necessario procedere a nuove analisi di laboratorio, sebbene il prodotto importato sia identico a quello analizzato;

1.1. con il secondo motivo di ricorso principale si contesta violazione e/o errata applicazione dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR fatto gravare su AD l'onere di provare l'assenza di glucosio nei prodotti oggetto di revisione, sebbene vi siano presunzioni gravi, precise e concordanti nel senso indicato;

1.2. con il primo ed il secondo motivo di ricorso incidentale (omissis) contesta la nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nonché la violazione o la falsa applicazione dell'art. 111, sesto comma, Cost., degli artt. 132 e 156 cod. proc. civ. e dell'art. 118 delle disp. att. cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR reso una motivazione intrinsecamente contraddittoria ovvero apparente;

1.3. con il terzo motivo di ricorso incidentale si deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2 del Regolamento CEE n. 256/87 del Consiglio del 7 settembre 1987, nonché dell'allegata tabella delle voci doganali con la designazione delle relative merci (cd. TARIC), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR errato nel non fare rientrare la merce



oggetto dell'importazione principale nell'ambito della **sottovoce** 23091011, con la conseguente esenzione daziaria;

2. il primo motivo di ricorso principale è fondato;

2.1. è incontroverso che AD abbia proceduto ad analisi con riferimento all'importazione di n. 3.200 cartoni contenenti alimenti per cani e gatti di origine thailandese e che, a seguito delle analisi eseguite con riferimento a tale partita, ha esteso la rettifica ad altre dichiarazioni doganali precedenti, concernenti prodotti analoghi aventi la stessa origine;

2.2. orbene, l'art. 78 CDC, per come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (CGUE 27 febbraio 2014, in causa C-571/12, *Valsts*), *«consente all'autorità doganale di estendere i risultati della visita parziale delle merci comprese in una dichiarazione in dogana, effettuata a partire da campioni prelevati da queste ultime, a merci comprese in dichiarazioni in dogana precedenti effettuate dal medesimo dichiarante in dogana, che non sono state, e non possono più essere, oggetto di tale visita essendo già stato concesso lo svincolo, qualora tali merci siano identiche, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare»*;

2.3. la CTR non si è conformata al superiore principio di diritto, affermando erroneamente la necessità del campionamento anche nei confronti delle merci, a composizione standardizzata e provenienti dal medesimo fornitore, oggetto delle ulteriori rettifiche da parte dell'Amministrazione doganale, senza verificare l'effettiva identità del prodotto;

2.4. ne consegue che il giudice del rinvio dovrà verificare la correttezza dell'estensione effettuata, onde stabilire se le merci analizzate a campione erano effettivamente identiche alle altre merci oggetto di rettifica;

3. il secondo motivo di ricorso principale e i motivi di ricorso incidentale possono essere congiuntamente esaminati per ragioni di connessione; i primi due motivi di ricorso incidentale sono



infondati, mentre è fondato il terzo motivo di ricorso **incidentale**, con conseguente assorbimento del secondo motivo di ricorso principale;

3.1. secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture»* (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019);

3.2. orbene, la motivazione resa dalla CTR, sebbene essenziale, non è né apparente, né intrinsecamente contraddittoria, laddove correttamente interpretata;

3.3. in buona sostanza, il giudice di appello ha affermato che: i) il glucosio è un elemento costitutivo dell'alimento oggetto di importazione analizzato, entrando nel processo di cottura e provocando una particolare reazione; ii) tuttavia, la circostanza che lo stesso sia presente in tracce non quantificabili (inferiori al 2,5%), ne rende irrilevante la presenza ai fini della applicazione della relativa voce tariffaria;

3.4. trattasi di motivazione logica e non priva di una certa coerenza, ma errata perché adottata in violazione di legge;

3.5. invero, come correttamente evidenziato da parte controricorrente, la voce 23091011 della tariffa prevede l'esenzione dai dazi (per quanto interessa in questa sede) per gli alimenti per cani o gatti «contenenti amido o fecola, glucosio o sciroppo di glucosio, maltodestrina o sciroppo di maltodestrina delle sottovoci 17023050, 17023090, 17024090, 17029050 e 21069055 o prodotti lattiero caseari» e per quelli «contenenti amido o fecola o glucosio o maltodestrina o sciroppo di glucosio o sciroppo di maltodestrina»;



3.5.1. la tariffa, pertanto, si limita ad affermare che, in presenza di glucosio o di sciroppo di glucosio, si applica l'esenzione daziaria, ma non specifica il quantitativo al di sotto del quale la presenza del glucosio diventa irrilevante;

3.5.2. non viene nemmeno fatta distinzione tra ingrediente ed elemento del processo produttivo, come vorrebbe AD: la disposizione in rassegna si limita ad indicare la necessità che nell'alimento sia presente il glucosio, evidentemente come indice della sofisticatezza del prodotto finito;

3.6. se ciò è vero, ne consegue che la voce indicata dalla società contribuente ai fini dell'importazione degli alimenti per cani e gatti, pacificamente contenenti glucosio, è corretta e AD non avrebbe potuto procedere alla rettifica in presenza di glucosio negli alimenti importati;

3.7. l'accoglimento del terzo motivo di ricorso incidentale implica l'assorbimento del secondo motivo di ricorso principale, non avendo AD interesse all'esame della questione concernente la ripartizione dell'onere della prova;

4. in conclusione, vanno accolti il primo motivo di ricorso principale e il terzo motivo di ricorso incidentale, assorbito il secondo motivo di ricorso principale e rigettati il primo e il secondo motivo di ricorso incidentale; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.



P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso principale e il terzo motivo di ricorso incidentale, rigetta i restanti motivi di ricorso incidentale e dichiara assorbito il secondo motivo di ricorso principale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 22 marzo 2022.

Il Presidente
(Giacomo Maria Nonno)

