



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Dazi doganali - Dazi
antidumping - Buona fede
dell'importatore - Requisiti.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Enrico MANZON	- Presidente -	
Giovanni LA ROCCA	- Consigliere -	R.G.N. 23450/2020
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere	Rel. -
Filippo D'AQUINO	- Consigliere -	Cron.
Roberto SUCCIO	- Consigliere -	CC - 04/04/2023

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23450/2020 R.G. proposto da

(omissis) **s.r.l.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in (omissis)

giusta procura speciale in calce al ricorso;
- *ricorrente* -

contro

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;

- *controricorrente* -

e contro

**Agenzia delle dogane e dei monopoli - Ufficio delle dogane
di Taranto**, 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;

- *intimata* -



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia - Sezione staccata di Taranto n. 249/28/20, depositata l'11 febbraio 2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 4 aprile 2023 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 249/28/20 dell'11/02/2020 la Commissione tributaria regionale della Puglia - Sezione staccata di Taranto (di seguito CTR) respingeva l'appello proposto da (omissis) .r.l. (di seguito (omissis) vverso la sentenza n. 180/02/14 della Commissione tributaria provinciale di Taranto (di seguito CTP), la quale aveva a sua volta respinto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso un avviso di rettifica concernente la bolletta doganale IM4 n. 4661/N del 20/06/2006.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata, l'atto impositivo conseguiva al controllo a posteriori del certificato Form A esibito a corredo dell'importazione di merci di origine e provenienza del Bangladesh e aveva evidenziato la non veridicità e validità del predetto certificato, come segnalato dalle autorità di quel Paese, con conseguente revoca dell'esenzione daziaria.

1.2. La CTR rigettava l'appello proposto da (omissis) evidenziando, per quanto ancora interessa in questa sede, che: a) il giudice tributario poteva avvalersi delle risultanze delle indagini penali, indipendentemente dal mancato rispetto delle garanzie procedurali previste dal codice di procedura penale; b) la società contribuente, a fronte del recupero a posteriori fondato sulla falsità o irregolarità del certificato Form A, non aveva assolto all'onere probatorio che la legge poneva a suo carico in ordine alla spettanza dell'agevolazione daziaria; c) la sentenza penale di assoluzione del legale rappresentante di (omissis) peraltro non definitiva, non era idonea ad infirmare l'accertamento a fini fiscali e, nel caso di



specie, non poteva dirsi sussistente la buona fede della società contribuente, non essendo configurabile un errore attivo dell'autorità doganale.

2. Avverso la sentenza della CTR (omissis) proponeva ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

3. L'Agenzia delle dogane e dei monopoli (di seguito ADM) resisteva in giudizio con controricorso.

4. La ricorrente depositava istanza di riunione del procedimento in esame con altri ricorsi iscritti di analogo tenore, per lo più chiamati all'udienza odierna, ovvero, in subordine, la trattazione congiunta, nella stessa udienza, di tutti i suddetti procedimenti.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Pregiudizialmente, va rigettata l'istanza di riunione proposta da (omissis) essendo stata calendarizzata, nella stessa udienza, la trattazione congiunta dei medesimi, atta a scongiurare l'eventualità di soluzioni contrastanti; va, altresì, disattesa l'istanza di riunione con i procedimenti R.G. n. 23038/20 e n. 23536/20, non sussistendo ragione alcuna di opportunità o di economicità che consiglia il differimento del presente procedimento, già pronto per la decisione, al fine di consentire la trattazione congiunta.

2. Con il primo motivo di ricorso (omissis) deduce la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR annullato l'avviso di rettifica nonostante fosse basato sulle risultanze di un processo verbale di revisione illegittimamente acquisite in quanto, emersi indizi di reato in capo al legale rappresentante della società contribuente, non erano state applicate le garanzie difensive previste dal codice di procedura penale.

2.1. Il motivo è infondato.



2.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, gli elementi raccolti a carico del contribuente senza il rispetto delle formalità e delle garanzie difensive specificamente prescritte per il procedimento penale, ma nel rispetto delle regole previste per l'accertamento fiscale, sono pienamente utilizzabili in tale sede, non comportando una violazione dell'art. 24 Cost., stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario e in mancanza di una specifica previsione in tal senso nell'ambito di tale ultimo procedimento (Cass. n. 38750 del 07/12/2021; Cass. n. 31243 del 29/11/2019; Cass. n. 959 del 17/01/2018; Cass. n. 28060 del 24/11/2017; Cass. n. 18077 del 04/08/2010; Cass. n. 29385 del 16/12/2008; Cass. n. 8990 del 16/04/2007; Cass. n. 8602 del 29/05/2003).

2.3. Nel caso di specie, l'autorità doganale legittimamente ha proceduto all'attività di rettifica senza il rispetto delle garanzie previste dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., applicabile solo per il procedimento penale, come correttamente dedotto dalla CTR.

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per non avere il giudice di appello considerato che dalla sentenza penale di assoluzione emergerebbe non solo la buona fede di (omissis) insufficiente ad escludere la rettifica, ma anche il comportamento attivo dell'Autorità doganale, non riconoscibile dalla società contribuente nonostante l'esperienza professionale e l'uso della ordinaria diligenza.

3.1. Con il terzo motivo di ricorso si contesta la nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 116 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., non avendo la CTR esaminato il contenuto della sentenza penale di assoluzione del legale rappresentante di (omissis) peraltro passata in giudicato.



3.2. Con il quarto motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ. nonché dell'art. 220, § 2, lett. b), del Regolamento 92/2913/CEE del Consiglio del 12 ottobre 1992 (cd. Codice doganale comunitario - CDC), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR ritenuto comprovata la sussistenza della buona fede di (omissis) in ordine alla rilevata falsità del certificato Form A.

4. I motivi possono essere unitariamente esaminati, vertendo su questioni connesse, e vanno complessivamente disattesi.

4.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«in tema di tributi doganali, l'applicazione del regime di esenzione o riduzione daziaria presuppone la regolarità formale e sostanziale della documentazione relativa all'origine e/o alla provenienza della merce, intendendosi per "origine" il luogo dove la merce è stata realizzata e per "provenienza" il luogo dal quale essa giunge o dove è stata oggetto di lavorazione o trasformazione (a tal fine non essendo sufficienti le operazioni di spolveratura, lavaggio, verniciatura, selezione, riduzione a pezzi, ecc.); pertanto, considerato che un certificato di origine "ignota" va considerato come "inesatto", le Autorità doganali, qualora constatino la falsità dei certificati di origine e provenienza, devono procedere alla contabilizzazione "a posteriori" dei dazi doganali, salve le deroghe nei seguenti casi tipizzati che devono concorrere cumulativamente: riscossione dovuta ad errore delle autorità competenti (sia di quella alla quale spetta procedere al recupero sia di quella di rilascio del certificato preferenziale di esportazione); errore tale da non poter essere ragionevolmente riconosciuto dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza professionale e diligenza, provocato da un comportamento "attivo" delle autorità che rilasciarono il certificato, non rientrandovi l'errore indotto da dichiarazioni inesatte rese dall'esportatore, salvo che le autorità di quel paese*



fossero informate o dovessero sapere dell'inoperatività dell'esenzione; osservanza di tutte le disposizioni previste dalla normativa vigente per la dichiarazione in dogana» (Cass. n. 4997 del 02/03/2009; conf. Cass. n. 31466 del 03/12/2019; Cass. n. 13496 del 27/07/2012).

4.1.1. La deroga al recupero *a posteriori* è appunto quella prevista dall'art. 220, § 2, lett. b), CDC, ammessa al cospetto delle tre condizioni che la norma contemporaneamente richiede, ossia che il rilascio irregolare dei certificati di origine sia dovuto ad un errore delle autorità competenti, che l'errore commesso dalle autorità sia di natura tale da non poter essere ragionevolmente rilevato dal debitore di buona fede e, infine, che quest'ultimo abbia osservato tutte le prescrizioni della normativa in vigore (vedi CGUE 14 maggio 1996, cause C-153/94 e C-204/94, *Faroe Seafood* e altri; CGUE 3 marzo 2005, causa C-499/03 P, *Biegi Nahrungsmittel e Commonfood*; CGUE 18 ottobre 2007, causa C-173/06, *Agrover*; CGUE 15 dicembre 2011, C-409/10, *Afasia Knits*; CGUE 16 marzo 2017, causa C-47/16, *Veloserviss*).

4.1.2. In particolare, non può dirsi sussistente la buona fede dell'importatore *«qualora, sebbene abbia evidenti ragioni per dubitare dell'esattezza di un certificato di origine "modulo A", un importatore si sia astenuto dall'informarsi, nella massima misura possibile, delle circostanze del rilascio di tale certificato per verificare se tali dubbi fossero giustificati»* (così CGUE 16 marzo 2017, cit., § 43).

4.2. Più in particolare, *«il debitore non può nutrire un legittimo affidamento quanto alla validità dei certificati EUR 1 per il fatto che essi siano stati ritenuti inizialmente veritieri dalla autorità doganale di uno Stato membro dato che le operazioni effettuate da detti uffici nell'ambito dell'accettazione iniziale delle dichiarazioni non ostano affatto all'esercizio di controlli successivi»* (CGUE 9 marzo 2006, causa C-293/04, *Beemsterboer Coldstore Services BV*,



richiamata da CGUE 8 novembre 2012, causa C-438/11, *Lagura*, con riferimento ai certificati Form A, documenti giustificativi utili a fruire delle preferenze generalizzate unilateralmente concesse dalla UE ed utilizzati nel caso di specie), e ciò in quanto le prescrizioni del CDC, alla luce del suo sesto considerando («considerando che, tenuto conto della grande importanza che il commercio esterno ha per la Comunità, occorre sopprimere o per lo meno limitare, per quanto possibile, le formalità e i controlli doganali»), vanno interpretate nel senso che «(...) *al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, l'autorità suddetta non si pronuncia sull'esattezza delle informazioni fornite dal dichiarante, di cui quest'ultimo si assume la responsabilità*» (CGUE 15 settembre 2011, causa C-138/10, *DP Group EOOD*). Ne consegue, ha ribadito la Corte, che «(...) *qualora un controllo a posteriori non consenta di confermare l'origine della merce indicata nel certificato EUR 1, si deve ritenere che essa sia di origine ignota e che, per conseguenza, il certificato EUR 1 e la tariffa preferenziale siano stati concessi indebitamente*» (CGUE 9 marzo 2006, *cit.*).

4.4. Inoltre, a fronte dell'accertata falsità dei certificati di origine della merce, l'Unione Europea non può essere tenuta a sopportare le conseguenze di comportamenti scorretti dei fornitori dei suoi cittadini rientranti nel rischio dell'attività commerciale, e contro i quali gli operatori economici ben possono premunirsi nell'ambito dei loro rapporti negoziali (CGUE 17 luglio 1997, causa C-97/95, *Pascoal & Filhos*; Cass. n. 19195 del 06/09/2006; Cass. n. 14509 del 30/05/2008; Cass. n. 1583 del 03/02/2012; Cass. n. 15758 del 19/09/2012; Cass. n. 5199 del 01/03/2013; Cass. n. 3739 del 08/02/2019; Cass. n. 4059 del 12/02/2019; Cass. n. 17501 del 28/06/2019).

4.5. Grava, dunque, sull'importatore l'obbligo di vigilare «*sull'esattezza dell'informazione fornita alle autorità dello Stato di esportazione dall'esportatore, al fine di evitare abusi*» (Cass. n.



24675 del 23/11/2011); l'affermazione dell'obbligo in questione si rispecchia nel § 57 della sentenza della CGUE 17 luglio 1997, causa C-97/95, *Pascoal & Filhos*, richiamata da Cass. n. 24675 del 2011, cit., la quale espressamente paventa che, se la buona fede dell'importatore fosse capace di esentarlo comunque da responsabilità, «(...) l'importatore sarebbe indotto a non verificare più l'esattezza dell'informazione fornita alle autorità dello Stato di esportazione da parte dell'esportatore, né la buona fede di quest'ultimo, il che darebbe luogo ad abusi».

4.5.1. Si noti che, sebbene la sentenza della Corte di giustizia si riferisca al regolamento CEE n. 1697/79 del Consiglio, del 24 luglio 1979, l'attualità del pericolo paventato dalla Corte di giustizia e dell'obbligo affermato da questa Corte trovano riscontro nell'art. 220, par. 2, lett. b), CDC, 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». Si tratta, in questo caso, di una diligenza qualificata, da ragguagliare, giusta l'art. 1176, secondo comma, cod. civ., alla «natura dell'attività esercitata».

4.6. I motivi di impugnazione proposti devono, dunque, essere esaminati alla luce dei superiori principi di diritto, emergenti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e più volte ribaditi a questa Corte, nonché dell'accertamento in fatto compiuto dalla CTR.

4.7. La circostanza che il certificato Form A in base al quale è stata concessa l'esenzione daziaria, in ragione della provenienza bengalese della merce, è falso è incontestata e, di conseguenza, l'Ufficio doganale di Taranto ha correttamente proceduto alla contabilizzazione *a posteriori* dei dazi; e poiché la falsa certificazione di origine della merce non è oggetto di contestazione, con ciò l'Ufficio ha assolto all'onere probatorio sullo stesso gravante (cfr. CGUE 16 marzo 2017, cit., § 47), restando a carico



dell'importatore la prova della ricorrenza delle ulteriori condizioni per l'applicazione della esenzione prevista dall'art. 220, § 2, lett. b), CDC (cfr. Cass. n. 7674 del 16/05/2012, in motivazione).

4.8. Tale prova è stata ritenuta non raggiunta dal giudice di appello, il quale ha escluso che le autorità competenti abbiano determinato i presupposti della fiducia dell'importatore, posto che detto errore non è integrato né dalle falsa dichiarazioni dell'esportatore, né dalla semplice ricezione di dichiarazioni inesatte da parte dell'autorità doganale, la quale non è tenuta a valutarne la veridicità, né, infine, dalla effettiva consapevolezza dell'imprenditore in ordine alla falsità delle dichiarazioni rese dall'esportatore.

4.9. La società contribuente si duole del fatto che la CTR non avrebbe esaminato correttamente le prove fornite e, in particolare, la sentenza di assoluzione, dovendo trarsi da essa il convincimento della sussistenza di un errore attivo dell'autorità doganale italiana, la quale avrebbe tardivamente rilevato la falsità del certificato Form A, nonostante fosse a conoscenza di informazioni idonee a consentirgli di rilevare tale circostanza.

4.10. Orbene, la sentenza impugnata ha dimostrato di avere preso in considerazione la sentenza penale di condanna, oggetto di specifico esame; da tale sentenza, peraltro, il giudice di appello – esprimendo il suo legittimo convincimento di merito – ha ritenuto di non potere evincere gli elementi di prova dedotti da parte ricorrente a sostegno della propria tesi.

4.11. Ciò che (omissis) contesta, in realtà, è la valutazione di merito compiuta dalla CTR, non più denunciabile in cassazione sotto il profilo del vizio procedimentale o del vizio di legittimità, con conseguente inammissibilità dei motivi proposti.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

5.1. In ragione della soccombenza, la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del



presente giudizio, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di euro 19.135,24.

3.2. Poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto – ai sensi dell'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 *quater* dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 – della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in euro 2.300,00, oltre alle spese di prenotazione a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma il 4 aprile 2023.

Il Presidente
(Enrico Manzon)

