



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI GENOVA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

|                          |           |             |            |
|--------------------------|-----------|-------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | SOAVE:    | GIOVANNI    | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | VENTURINI | MARIO CARLO | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | CATTANEO  | ALBERTO     | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |           |             |            |
| <input type="checkbox"/> |           |             |            |
| <input type="checkbox"/> |           |             |            |
| <input type="checkbox"/> |           |             |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1508/12  
depositato il 29/11/2012

- avverso la sentenza n. 79/4/11  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di LA SPEZIA  
contro: AGENZIA DOGANE UFFICIO DELLE DOGANE DI LA SPEZIA

**proposto dal ricorrente:**

CENTRO ASSISTENZA DOGANALE ITALIA SRL  
VIA XX SETTEMBRE 425 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

MICHELETTI CHIARA  
VIA GORI 32 19038 SARZANA SP

**Atti impugnati:**

AVV. RETT. SANZ n° 68100-19182008-N 54606 DOGANE DAZI

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1508/12

UDIENZA DEL

01/07/2013

ore 09:30

SENTENZA

N°

159

PRONUNCIATA IL:

1/7/2013

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

20 NOV. 2013

Il Segretario

*[Signature]*

101



(segue)

SEZIONE

N° 01

REG.GENERALE

N° 1508/12

UDIENZA DEL

01/07/2013 ore 09:30

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La vicenda trae origine dall'avviso di rettifica dell'accertamento 33933 del 5.8.2008 riferito alla importazione di una partita di calzature dalla Cina per la quale sarebbe stato dichiarato valore inferiore al vero. La Dogana successivamente notifica alla società oggi appellante l'avviso di contestazione e irrogazione sanzioni descritto in epigrafe.

La società, chiamata in corresponsabilità solidale unitamente all'importatore soc. Reale Commercio srl, ricorre presso la CTP della Spezia ed eccepisce preliminarmente l'insussistenza del vincolo solidale, il mancato rispetto del termine di 60 gg. dalla chiusura delle operazioni per la emissione dell'avviso e afferma la sussistenza di comportamento incolpevole da parte del CAD. Contesta altresì la fondatezza della determinazione di valore assunta dalle Dogane.

La Dogana si costituisce, e respinge le eccezioni come infondate.

La CTP di SP non ritiene fondate le tesi di parte privata e rigetta il ricorso. Successivamente il CAD presenta appello presso questa CTR, eccependo:

<<che se è vero che il CAD opera in regime di rappresentanza indiretta, è anche vero che ciò è imposto illegittimamente dall'Ufficio;

<<che il rapporto solidale non è ammissibile in tale contesto;

<<che tale inammissibilità risulta anche dalla applicazione dell'art. 5 comma 1 d.lgs 472/97 che prevede che in caso di sanzioni amministrative ciascuno risponde delle proprie azioni;

<<che, tanto ritenuto, va considerato che il CAD non ha alcuna colpa;

<<che non si vede perché il termine dei 60 gg non debba valere per gli atti doganali;

<<che il valore delle merci dichiarate in dogana non può darsi come appurato finché il contenzioso avviato dalla società Reale Commercio non passa in giudicato.

<<che insiste comunque come in primo grado.

Con memoria illustrativa il Cad richiama nota circolare del 12 febb.2010 della A.D.Dogane con la quale -in particolare- si afferma che i CAD non possono essere ritenuti corresponsabili per inadempienze derivanti dai comportamenti ad altri imputabili qualora l'irregolarità sia appurabile con mezzi e prerogative che solo gli organi di polizia hanno.

Le Dogane si costituiscono e insistono per la conferma.

Si procede alla trattazione in udienza pubblica, durante la quale le parti illustrano le rispettive tesi insistendo come in atti.

In particolare l'appellante insiste sul fatto che il CAD non ha avuto modo di rendersi conto della tipologia della merce dovendo attenersi alle risultanze della documentazione prodotta dall'importatore, e sul fatto che i rapporti con la società si limitarono a quella partita di merce.

In particolare l'Ufficio fa presente che il ricorso in appello della società importatrice avverso la sentenza sfavorevole di primo grado è pendente in fase di giudizio presso questa CTR.

Dopo attenta valutazione, la Commissione si riserva.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, letti gli atti e udite le parti, sciolta la riserva, è dell'avviso che i motivi di impugnazione non siano fondati. Preliminarmente va osservato che nelle more dello svolgimento dell'odierna causa, la sezione 2° di questa CTR Liguria ha definito il giudizio relativo all'avviso 33933 del 5.8.2008 con sentenza 19.04.2013

*Te*



(segue)

SEZIONE

N° 01

REG.GENERALE

N° 1508/12

UDIENZA DEL

01/07/2013 ore 09:30

n. 110 con la quale l'avviso stesso è stato confermato; si ritiene di condividere la motivazione formulata da quel collegio –basata sugli stessi presupposti che verranno approfonditi nel prosieguo- precisando:

>1 = quanto al primo motivo (**"erroneo riconoscimento di responsabilità di CAD Italia srl"**), la Commissione osserva:

>1a) che appare pacifico che la società era titolare di rappresentanza indiretta, avendo agito in nome proprio e per conto dell'importatore e perciò risultando coobbligata al pagamento della pretesa doganale ai sensi dell'art. 201 CDC; infatti l'appellante si lagna proprio del fatto che tale impostazione sarebbe imposta *contra legem* dalle Dogane, che pretendono l'adozione della rappresentanza indiretta rifiutando –in mancanza- l'accesso alla procedura semplificata ex art. 76 PAR. 1 lett. c reg. ce 2913/1992 . La Commissione osserva che detta procedura di domiciliazione è stata istituita per semplificare, per quanto possibile e nel rispetto della regolarità delle operazioni, l'espletamento delle formalità e delle procedure, subordinando il tutto a una dettagliata serie di condizioni elencate nel citato art. 76. Inoltre va rammentato che da un lato , ai sensi dell'art. stesso articolo p. 2, lett. c) il beneficiario di un'autorizzazione alla procedura di domiciliazione è chiaramente identificato nel "dichiarante"; dall'altro che secondo l'art. 201 dello stesso Regolamento il "*debitore*" dell'obbligazione doganale all'importazione è il dichiarante (che l'art. 4 par. 18 Reg.CE n. 2913/1992 indica come "la persona che fa in dogana la dichiarazione in nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana") ed anche, in caso di rappresentanza indiretta, la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione. A quanto sopra, infine, va aggiunto che ex art. 38 TULD il vincolo della solidarietà nel pagamento dell'imposta doganale coinvolge chiunque, indicato nella dichiarazione doganale, si trovi in rapporto fisico o giuridico con le cose che attraversano la linea doganale.

>1b) che –contrariamente a quanto ritenuto da parte privata- è proprio l'esistenza delle particolari cautele che la disciplina comunitaria richiede in tema di procedura semplificata a rendere doveroso che il dichiarante, ove utilizzi la procedura semplificata nell'interesse dell'importatore, compia tale dichiarazione in nome proprio, assumendo direttamente su di sé la responsabilità della procedura semplificata. Nello stesso senso, peraltro, si è anche espressa la circolare n. 100/2005 dell'Agenzia delle Entrate. Conseguentemente, quando una dichiarazione è resa in base a dati che determinano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi dovuti per legge, le persone che hanno fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione e che erano o avrebbero dovuto essere a conoscenza della loro erroneità, possono essere parimenti considerati debitori. Va rammentato, in proposito, che l'art.264 del Regolamento CEE n. 2454/93 (che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento CEE n. 2913/92) prevede indirettamente l'elevata qualificazione professionale del rappresentante, al punto che l'autorizzazione può essere revocata se esso procede soltanto saltuariamente ad operazioni di immissione in libera pratica.

>1c) le suesposte considerazioni portano a concludere per l'infondatezza –sotto qualsiasi profilo- dei rilievi espressi dall'appellante in ordine alla conoscenza dell'erroneità del valore dichiarato della merce. Né sembra possibile porre qui in discussione l'efficacia di determinazioni amministrative assunte dall'amministrazione doganale circa l'asserito obbligo imposto di agire in rappresentanza indiretta dell'importatore - v. pag. 6 dell'appello - che avrebbero dovuto, semmai, essere impugnate in sedi diverse da quella tributaria.



(segue)

SEZIONE

N° 01

REG.GENERALE

N° 1508/12

UDIENZA DEL

01/07/2013 ore 09:00

>1d) sui punti sopra trattati si vedano, conformi, Cass. Sez. V nn. 9773/2010, 3285/2012, 11353/2012, 7720/2013).

>2) quanto al secondo motivo ("omessa pronunzia in ordine alla violazione degli artt 5, comma 1, e 10 del d. lgs. 472/97") l'appellante afferma che la predetta normativa prevede che nelle violazioni punite con sanzioni amministrative, ciascuna risponde delle proprie azioni od omissioni, coscienti e volontarie, dolose o colpose, evidenziando che all'agente dovrebbe essere imputabile un comportamento "quantomeno negligente"; tale circostanza non sarebbe, nella fattispecie, riscontrabile. Il motivo è infondato: in connessione e a complemento con quanto espresso nel punto precedente, va richiamato l'art. 202 CDC secondo cui, nel caso di illecito concretatosi in una irregolare introduzione di merci nel territorio della Comunità, risponde sia la persona che ha proceduto a tale introduzione, sia quella che vi ha partecipato "pur sapendo o dovendo ... sapere, secondo ragione, che essa era irregolare" (C. Giust. sent. 3 marzo 2005 in Causa C-195/03), consapevolezza insita sia nella figura della rappresentanza indiretta assunta nella fattispecie dal CAD, sia nella preparazione professionale di un tale rappresentante, che deve porlo in grado di valutare la veridicità dei documenti trasmessigli; in tal senso non è accoglibile la censura sviluppata da parte appellante per il fatto che la fattispecie oggi in discussione dovrebbe godere di valutazione particolare in ordine alla colpevolezza dello spedizioniere: la qualificazione professionale degli operatori del CAD, infatti, si presume tale da porli in grado di rilevare "a vista" una incongruenza evidente come quella di cui si discute salvo, ovviamente, gli approfondimenti del caso (opportuni specialmente in fattispecie come quella odierna, atteso che la soc. Reale Commercio srl era nuovo cliente), che qui non risultano (colpevolmente) effettuati. (vedi, in tal senso e condivisibili, sentenze Cassazione civile, sez. Tributaria 28-05-2008, n. 13890 e 23-04-2010, n. 9773).

>3) quanto al terzo motivo ("carente ed omessa motivazione in merito alla contestata violazione dell'art. 12 comma 7 L. 212/2000") l'appellante insiste perché sia riconosciuta l'illegittimità dell'atto opposto, che consegue ad avviso di accertamento per il quale non sarebbe stato rispettato il termine dei 60 gg.. Censura il fatto che i primi giudici hanno ritenuto la questione attinente all'avviso di accertamento e rettifica e non a quello di irrogazione sanzioni, e quindi hanno richiamato la sentenza della CTP della Spezia che sul punto ha rigettato il ricorso della società. Il motivo di lagnanza è infondato: in caso di revisione dell'accertamento effettuato ex post, l'Ufficio delle Dogane procede alla compilazione di due distinti atti, e precisamente un avviso di accertamento e rettifica (nella fattispecie prot. 33933 del 5.8.2008 [all.4 del ricorso introduttivo]) nel quale vengono determinati e contestati i maggiori diritti accertati, più i relativi interessi, e un atto di irrogazione sanzioni amministrative (oggi qui in discussione) con il quale vengono determinate ed irrogate le sanzioni relative con espresso riferimento all'avviso predetto: i due atti vanno impugnati singolarmente, (salvo eventualmente chiedere alla C.T. la riunione dei fascicoli per ottenere una trattazione congiunta: percorso quest'ultimo che non risulta essere stato esperito). Dunque, va considerato che ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere, in questa sede, impugnato solo per vizi propri, e conseguentemente non può qui decidersi sui vizi di legittimità dell'avviso di accertamento. Comunque, va osservato che la fattispecie non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 12 comma 7 della legge n. 212/2000, atteso che le garanzie apprestate dai precedenti commi della norma del cd. Statuto del contribuente si



(segue)

SEZIONE

N° 01

REG.GENERALE

N° 1508/12

UDIENZA DEL

01/07/2013 ore 09:00

riferiscono espressamente agli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali" eseguiti "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali", giustificati da "esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo", con la conseguenza che tali garanzie sembrano operare esclusivamente nelle predette ipotesi, mentre non vengono in questione, invece, nel caso di attività di verifica e di controllo effettuata dagli Uffici, senza accesso nei luoghi di residenza o nella sede o nei locali della impresa, in base soltanto all'esame della dichiarazione fiscale ovvero nel caso di attività di accertamento iniziata a seguito di segnalazioni, rapporti, comunicazioni ricevute da altri organismi od autorità nell'ambito dei rapporti di cooperazione (artt. 63-66 Dpr n. 633/72), ovvero direttamente dalla Polizia giudiziaria che ha operato nell'ambito di indagini penali (su autorizzazione della AG: art. 63 co 1 ultima parte Dpr n. 633/72), o ancora nel caso di accertamento effettuato dagli Uffici finanziari in base a documenti ed elementi acquisiti a seguito di richieste, questionari od inviti disposti ai sensi dell'art. 51co2 Dpr n. 633/72: in tutti questi casi, infatti, gli elementi posti a fondamento

Della pretesa tributaria formalizzata nell'avviso di accertamento risultano acquisiti "aliunde" e non comportano accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali di esercizio della impresa.

Inoltre, va aggiunto che indipendentemente anche da tali dirimenti considerazioni, la norma dello Statuto del contribuente che si assume violata è invocata a torto in quanto la disciplina procedimentale in essa contenuta non trova applicazione al procedimento di revisione doganale che è regolato da uno "jus speciale" (combinato ex art. 11 Dlgs n. 374/1990 e artt. 66 ss. del TU delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con DPR 23 gennaio 1973 n. 43).

La inapplicabilità dell'art. 12 della legge n. 212/2000 trova peraltro ulteriore conferma nell'intervento legislativo, modificativo del comma 7 dell'articolo 12 dello Statuto del contribuente, disposto con l'art. 1 co 2 del decreto legge 24.1.2012 n. 1 conv. in legge 24.3.2012 n. 27 che ha eliminato ogni dubbio in proposito, aggiungendo al predetto comma 7 un ulteriore periodo volto a precisare definitivamente che il procedimento che regola gli accertamenti in materia doganale è disciplinato in via esclusiva dall'art. 11 Dlgs 8.1.1990 n. 374 (v. , conforme, Cass. Sez. V 25.02.2013 n.8399/2013)

>4) quanto al quarto motivo (carente ed erronea motivazione in ordine alla sollevata violazione degli artt. 29 e 30 del reg. CEE 2913/92 (CDC)), l'appellante formula censura analoga al punto che precede; altrettanto valgono le medesime considerazioni espresse da questo Collegio, per cui anche questo motivo di impugnazione non è fondato. Si ritiene, comunque, di condividere la motivazione formulata sul punto nella predetta sent. 110/2/2013, precisando che posto che il valore è un elemento dell'accertamento che la Dogana –qualora abbia fondati dubbi sulla sua veridicità, come nella fattispecie- non può rettificare in autonomia, il legislatore comunitario ha previsto un contraddittorio anticipato obbligatorio. L'art. 181 bis del regolamento di attuazione al codice doganale (DAC) prescrive infatti l'acquisizione da parte dell'ufficio di documenti e informazioni sia presso l'importatore che presso soggetti terzi, utili per valutare la correttezza della dichiarazione, cosa che è stata effettuata dall'Ufficio. Se all'esito la Dogana sospetta della legittimità del valore dichiarato e ritiene non veritiera la dichiarazione, può procedere a rideterminare il valore doganale delle merci importate seguendo i criteri dettati dagli articoli successivi al 29 CDC. L'art. 30 del CDC consente l'utilizzo di mezzi alternativi per la determinazione stessa. Detti mezzi sono elencati e sono



(segue)

SEZIONE

N° 01

REG.GENERALE

N° 1508/12

UDIENZA DEL

01/07/2013 ore 09:00

subordinati gerarchicamente, per cui non si può ricorrere al successivo se non esperito il precedente. I cinque criteri alternativi o sostitutivi di valutazione sono: -- valore di transazione di merci identiche: la merce viene messa a confronto (art. 150 DAC) con il prezzo di un prodotto identico nel paese di origine dello stesso, ed esportato verso l'UE in un periodo piuttosto prossimo al momento in cui deve essere effettuata la valutazione. Tale metodo presuppone di disporre di attendibili fonti di informazione; --valore di transazione di merci similari: analogo al precedente, ma più elastico in quanto fa riferimento a merci non identiche ma dalle caratteristiche similari; -- Valore dedotto: si prende a riferimento il prezzo di vendita nell'UE di beni importati, in un periodo non lontano, da quello di valutazione, aventi le stesse caratteristiche; -- Valore ricostruito: costo di produzione + spese di commercializzazione (153, par.2 DAC); --valore equo: valore stabilito in maniera adeguata (31 CDC), metodo usato per lo più per merci usate. L'art. 31 del CDC prevede infine che, qualora il valore in dogana non possa essere determinato ai sensi degli artt. 29 e 30, esso venga stabilito sulla base dei dati disponibili nella Comunità, ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e le disposizioni dell'accordo relativo all'attuazione dell'art. VII Gatt. Il principio appare confermato anche dalla giurisprudenza comunitaria (Causa C-263/06 Carboni e derivati Srl).

L'Ufficio fa presente che non è stato possibile operare valutazione ai sensi del valore di transazione, perché il valore dichiarato era assolutamente inattendibile; eventualità prevista dall'art. 181 bis DAC, in base al quale in tale frangente la valutazione può essere operata attraverso i predetti metodi alternativi di cui all'art. 30 CDC, previa attivazione del contraddittorio preliminare (che qui è stato portato avanti come prescritto, ma l'Ufficio ha ritenuto che la documentazione prodotta non fosse idonea a provare la veridicità del dichiarato) . Che esistessero fondati dubbi da parte della Dogana non appare contestabile, atteso che il valore dichiarato era assolutamente da ritenere fuori mercato *icto oculi*, e vieppiù dopo il raffronto con con altre fatture concernenti merci similari importate attraverso precedenti operazioni e dopo il raffronto con le risultanze dell'applicazione del software M.E.R.C.E.. La contestazione discende dunque non tanto dalla *incoerenza* della documentazione, ma dalla *inverosimilità* della stessa e del valore dichiarato alla luce degli accertamenti della Dogana, la quale non appare aver confuso i vari metodi, bensì appare essere giunta alla determinazione del valore passando via via --come prescritto- da un metodo all'altro man mano che quello adottato si rivelava insufficiente per mancanza/inidoneità degli elementi su cui fondare l'accertamento o la totale assenza di documentazione essenziale (come le scritture contabili). In tale contesto di incertezza, il ricorrere al confronto con altre fatture per merce di marchi analoghi pervenuti all'importatore e al database M.E.R.C.E. (Monitoraggio e Rappresentazione del Commercio Estero) ha costituito un condivisibile punto di riferimento su cui basare i calcoli, atteso il carattere di oggettività e concretezza che lo caratterizza. Tale software è notoriamente costituito da una base dati che immagazzina informazioni sulle merci importate nell'UE, indicando prodotto per prodotto una forchetta di valori (cioè un valore massimo ed un valore minimo) entro la quale è ammesso che possa oscillare il valore dichiarato delle merci. I valori soglia sono a loro volta ricostruiti sulla base di una costante comparazione dei dati merceologici relativi alle merci dichiarate precedentemente importate. Oscillazioni al di fuori di tale soglie vengono normalmente tollerate quando non superano certi limiti (in genere il 5%, cd. "valore di scandalo"). Secondo

Ter



(segue)

L'Organizzazione Mondiale delle Dogane (OMD) tali sistemi vanno considerati validi sistemi di determinazione del valore della merce: la Dogana nelle situazioni corrispondenti alla odierna fattispecie confronta il valore dichiarato in fattura dall'operatore con le risultanze del sistema M.E.R.C.E. ed altre fonti in suo possesso, e - riscontrati scostamenti eccessivi dai valori della forchetta - presume che vi sia una irregolarità nella dichiarazione di tale valore. Su tale presupposto richiede - come è avvenuto - agli operatori informazioni complementari per ricostruire in maniera analitica il valore delle merci. L'inattendibilità delle informazioni fornite (ancorché "coerenti") rende corretta la procedura adottata nella fattispecie.

Tanto ritenuto e considerato, la Commissione ritiene infondati tutti i motivi di impugnazione, con conseguente conferma della irrogazione sanzioni originata dall'avviso 33933 sopra citato; quanto alle spese, la effettiva controvertibilità della questione e la recente evoluzione giurisprudenziale della Suprema Corte costituiscono giusto motivo per la compensazione.

p.q.m.

La Commissione respinge l'appello della società e conferma la sentenza di primo grado.

Spese compensate.

Così deciso in Genova il 1° luglio 2013

L'estensore

Il Presidente

SEZIONE

N° 01

REG.GENERALE

N° 1508/12

UDIENZA DEL

01/07/2013 ore 09:30