

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 36748/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, elettivamente domiciliata in ROMA VIA [Omissis], presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO ([Omissis]), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

CONTRO

ALFA S.R.L., elettivamente domiciliata in ROMA PIAZZA [Omissis], presso lo studio dell'avvocato [Omissis] ([Omissis]) che la rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della LIGURIA-GENOVA n. 585/2019 depositata il 10.5.2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 4.4.2023 dal Consigliere [Omissis].

Rilevato che:

1. Dagli atti di causa emerge che ALFA S.R.L., nel periodo tra giugno e luglio 2010, era attinta da 33 avvisi di rettifica dell'accertamento, con cui le veniva ingiunto di pagare maggiori diritti doganali (dazio ed IVA) in relazione ad operazioni di importazione dal 2007 al 2010 da tale BETA Ltd, sedente negli Emirati Arabi Uniti, di code di gamberi congelate dichiarate di origine emiratina, mentre, invece, a seguito di indagini esperite dall'Olaf, s'era appurato trattarsi di merce proveniente dall'India. Unitamente agli avvisi, la contribuente riceveva la notifica di atti di contestazione per la ritenuta violazione dell'art. 303 DPR 43 del 1973 (TULD) in relazione alla dichiarazione di un'origine diversa da quella accertata. La contribuente rassegnava memorie, disattese dall'Ufficio con gli atti di irrogazione delle sanzioni oggetto del presente giudizio.

Gli avvisi venivano impugnati dalla contribuente e la C.T. Prov. di La Spezia, riuniti i ricorsi, con sentenza n. 190/1/2011, li respingeva. Avverso detta sentenza proponeva appello la contribuente e la C.T. Reg. della Liguria, con sentenza n. 108/8/2014, accoglieva il gravame, ritenendo assorbente la mancata concessione in via preventiva del termine a difesa di cui all'art. 12, comma 7, st. contr. La sentenza della C.T. Reg. si rendeva definitiva per mancata impugnazione. L'Ufficio riemetteva "gli avvisi di rettifica dell'accertamento per le stesse importazioni per le quali erano stati emessi gli avvisi di irrogazione [delle sanzioni] oggetto del presente giudizio" (cfr. il primo fg. della sentenza in epigrafe).

2. Anche gli atti di irrogazione delle sanzioni venivano impugnati dalla contribuente e la C.T. Prov. di La Spezia, con sentenza n. 1162/2015, accoglieva i ricorsi ritenendo:

Gli atti di irrogazione oggetto del presente contenzioso fanno riferimento ad avvisi di rettifica dell'accertamento annullati da parte della Commissione Tributaria di Genova con la sentenza n. 108/8/2014. Il Collegio rileva che, essendo venuti meno gli atti di accertamento, i relativi atti sanzionatori non possono che venir meno in quanto atti ontologicamente collegati ad un accertamento giuridicamente inesistente. Ciò in quanto gli avvisi di irrogazione impugnati risultano emessi dall'Ufficio sulla base degli avvisi di rettifica dell'accertamento annullati (cfr. p. 8 del controricorso).

3. L'Ufficio proponeva appello, respinto dalla C.T. Reg. della Liguria (con la sentenza in epigrafe) alla stregua della seguente motivazione:

Innanzitutto, va rilevato che, contrariamente a quanto dall'Ufficio assunto, la sentenza di annullamento degli avvisi di accertamento, [ossia] la n. 108/8/2014 emessa dalla C.T. Reg. di Genova, è passata in giudicato, per mancata impugnazione, in data 23.5.2014, e cioè ben 14 mesi prima dell'udienza di trattazione, così rendendo definitivi gli avvisi adottati, a nulla valendo il fatto che l'Ufficio abbia riemesso gli avvisi onde consentire al contribuente di esercitare il diritto di difesa di cui all'art. 12 c. 7 della legge n. 212/2000.

A tal[e] specifico riguardo, l'appellante richiama [l'esercizio del potere] di 'autotutela sostitutiva', atteso che [...] tale potere è previsto solo qualora la nullità sia di natura formale. Nel caso di specie, la violazione ascrivibile all'Ufficio è chiaramente di natura sostanziale in quanto imposta ai fini della validità della corretta instaurazione del contraddittorio e, quindi, di tutto il procedimento accertativo. Parimenti priv[o] di fondamento si appalesa l'assunto di parte appellante teso a configurare il vizio di motivazione 'per relationem' della sentenza in cui sarebbero incorsi i primi giudici[,] limitandosi a far semplice richiamo alla decisione in questione, emessa dalla C.T. Reg. di Genova.

Al contrario, i giudici di prim[a] cur[a] hanno evidenziato, a fondamento del loro convincimento, il chiaro collegamento ontologico esistente tra accertamento e relativa sanzione.

4. Ricorre per cassazione l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che un motivo, cui resiste la contribuente con controricorso.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 303 TULD.

1.1. La C.T. Reg. ha ritenuto che il passaggio in giudicato della sentenza n. 108/8/2014 di annullamento degli avvisi di rettifica abbia determinato la consumazione del potere impositivo. È invece noto che il potere dell'amministrazione di provvedere in via di autotutela all'annullamento d'ufficio o alla revoca degli atti illegittimi è riconosciuto dall'art. 2-quater, comma 1, DL n. 564 del 1994, conv. con mod. dalla L. n. 656 del 1994.

Nella specie, l'Ufficio, a seguito dell'annullamento degli avvisi di rettifica, "era legittimato ad emettere un secondo avviso di accertamento sostitutivo del primo, atteso che non erano ancora trascorsi i termini di decadenza di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973"; "la permanenza in capo all'Agenzia del potere impositivo consentiva in ogni caso alla stessa il nuovo esercizio del potere"; "il successivo passaggio in giudicato della citata sentenza n. 108/8/2014 non ha determinato né il venir meno della pretesa tributaria di cui agli avvisi riemessi né la validità delle relative sanzioni applicate, in quanto direttamente connessi ad una violazione contestata ed indiscutibilmente esistente". L'art. 43 DPR 600 del 1973 "consente l'esercizio del potere di autotutela sostitutiva solo qualora la nullità sia di natura formale [...] ed il caso in esame vi rientra pienamente, attesa la natura evidentemente formale dell'errore in cui è incorso l'Ufficio, in relazione all'onere di instaurare il preventivo contraddittorio nelle controversie doganali"; "di talché, nessun ostacolo impediva all'amministrazione, entro i relativi termini decadenziali, di riesercitare il potere impositivo in relazione ai medesimi presupposti di fatto".

2. Il motivo è fondato.

2.1. La C.T. Reg. espressamente riconosce avere l'amministrazione fatto concreto -pur, ad avviso della medesima, cattivo- esercizio del potere di autotutela sostitutiva.

Nell'impostazione della C.T. Reg. siffatto potere è stato malamente esercitato siccome "ab origine" "la violazione ascrivibile all'Ufficio" sarebbe "di natura sostanziale in quanto imposta ai fini della validità della corretta instaurazione del contraddittorio e, quindi, di tutto il procedimento accertativo". Ciò manifesta l'errore in cui la C.T. Reg. è incorsa, posto che gli iniziali avvisi sono stati bensì annullati, ma per ritenuta violazione dell'art. 12, comma 7, st. contr., la quale, riguardando l'inosservanza del contraddittorio procedimentale, assume rilievo esclusivamente formale.

Sicché, contrariamente a quanto ritenuto dalla C.T. Reg., era in potestà dell'amministrazione porre rimedio a tale inosservanza con la riemissione degli avvisi nel rispetto dell'art. 12, comma 7, st. contr. La circostanza che in capo all'amministrazione continuasse a sussistere il potere impositivo, in effetti esercitato, con i secondi avvisi, in relazione ai medesimi presupposti di fatto posti a fondamento dei primi, rende conto dell'integra permanenza della pretesa impositiva, con riferimento alla quale erano già state irrogate le sanzioni.

Ed allora priva di fondamento si rileva la "ratio decidendi" sottesa alla sentenza impugnata, come già alla sentenza della C.T. Prov., secondo cui sarebbe venuto meno il "chiaro collegamento ontologico esistente tra accertamento e relativa sanzione". Tutt'al contrario, il riesercizio della pretesa impositiva negli stessi termini dell'originario esercizio della medesima rinnova, tornando a riempirlo di sostanza, detto "collegamento ontologico".

2.2. Deve conclusivamente enunciarsi il seguente principio di diritto:

In tema di diritti doganali, l'annullamento, in via di autotutela, di avvisi di rettifica dell'accertamento per ragioni esclusivamente procedimentali (riguardanti nella specie la ritenuta violazione dell'art. 12, comma 7, st. contr.), cui abbia fatto seguito, in relazione alla medesima pretesa, la riemissione degli avvisi emendati del vizio, non comporta il travolgimento delle sanzioni irrogate, con atti separati, in conseguenza degli originari avvisi, giacché il nuovo esercizio del potere impositivo ristabilisce il collegamento ontologico tra accertamento e relativa sanzione.

3. La C.T. Reg. non si è attenuta al superiore principio.

Pertanto, la sentenza impugnata va annullata e cassata con rinvio per nuovo esame e per le spese, anche con riferimento al presente grado di legittimità.

P.Q.M.

In accoglimento del ricorso, annulla e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria per nuovo esame e per le spese.