

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 126/31/2012

FATTO

Con i ricorsi in epigrafe, riuniti per evidenti motivi di connessione oggettiva, scaturendo tutti dal medesimo verbale di revisione dell'accertamento n. 6039/RI del 1 giugno 2010, la EGIMOTORS S.r.l., quale importatore e la AGILITY LOGISTICS S.r.l., come rappresentante indiretto in dogana, impugnavano rispettivamente l'avviso di rettifica dell'accertamento n. Omissis - per € 128.161,92 - e l'avviso di rettifica dell'accertamento n. 38619/RU per € 65.141,57 emessi dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio di Milano 2, relativi a DAZI 2007; AGILITY LOGISTICS S.r.l. impugnava anche il correlato atto di contestazione n. Omissis, prot. 375127 RU per complessivi € 115.402,60.

L'Ufficio procedeva alla revisione di numerose dichiarazioni doganali presentate nel corso del 2007 dalla AGILITY LOGISTICS Srl. quale rappresentante in dogana di EGIMOTORS Srl., relative ad importazioni di veicoli 4x4 ATV prodotti dalla POLARIS INDUSTRIES CO, dichiarati quali Trattori agricoli e trattori forestali nuovi. L'Ufficio variava la classificazione per i modelli Sportsman 800 EFI, Ranger 07 4x4 500, Ranger rzt 800 EFI, Outlaw 525.

L'attività di revisione teneva conto:

- delle conclusioni rese dalla Direzione Centrale Gestione tributi e rapporti con gli utenti dell'Agenzia delle Dogane, la quale, a seguito di richiesta di parere della EGIMOTORS, aveva ritenuto che i modelli Sportsman 500, Sportsman 800 e Trial Boss 330 andassero classificati alla V1) 87019090 (dazio 7%);
- delle sentenze emesse da questa Commissione - v. n. 64/31/10 - che accertava che i veicoli importati non possono considerarsi trattori con carattere agricolo e forestale ma devono essere inquadrati nella voce residuale 87019090 (dazio 7%);
- del parere della Direzione Centrale con il quale era stata riconosciuta la validità delle IN possedute dall'importatore al tempo dell'importazione.

L'Ufficio, a fondamento della rettifica, richiamava il Regolamento di classifica CE n. 1051/2009 del novembre 2009 emanato dalla Commissione relativamente ai codici NC 87019011 e 87019090 che, in relazione al codice NC 8701.9011 (Trattori ... nuovi, di potenza del motore: - inferiore o uguale a 18 kW, prevede che "il veicolo è dotato di un foro che consente di agganciare diversi dispositivi di attacco e di un asse per la trasmissione alle ruote ed è pertanto destinato ad effettuare lavori su terreni difficili, a tirare o spingere altre macchine. veicoli o carichi, mentre in riferimento al codice NC 8701.9090 (Trattori ... altri) con aliquota daziaria 7%, sono previste le medesime caratteristiche, esclusa la presenza di una presa di forza o di un dispositivo di sollevamento idraulico o di un verricello, considerate caratteristiche proprie dei trattori agricoli o forestali. La Commissione elencava, in relazione alle sottovoci 8701.9011 a 8701 .9090, le seguenti necessarie caratteristiche:

- un sedile singolo destinato unicamente al guidatore; il veicolo non è concepito per trasportare altre persone,
- un manubrio dotato di due manopole nelle quali sono integrati gli organi di comando per la guida del veicolo; il cambio di direzione si effettua sterzando le due ruote anteriori ed è basato su un sistema direzionale di tipo automobilistico;
- un sistema di frenatura su tutte le ruote,
- un cambio automatico e una retromarcia,

un motore studiato appositamente per l'uso su terreni difficili, capace di fornire a basso regime sufficiente capacità di traino per gli attrezzi attaccati,

- una potenza trasmessa alle ruote mediante alberi e non mediante una catena,
- pneumatici con battistrada profondo adatto all'uso su terreni non asfaltati,
- un dispositivo di attacco di qualsiasi tipo, ad esempio un gancio di traino, che consente al veicolo di trainare o spingere un peso pari almeno a due volte il proprio peso a secco,
- una capacità di traino di un rimorchio non frenato di peso uguale o superiore al doppio del peso a secco del veicolo.

Verificata l'assenza di alcune di tali caratteristiche nei veicoli importati, l'Ufficio li riclassificava, a seconda delle specifiche riscontrate, come autoveicoli da turismo ed altri autoveicoli costituiti principalmente per il trasporto di persone, con aliquota dazio del 7 o del 10% ed emetteva avviso di rettifica, accertando il parziale omesso versamento dell'accisa gravante sui quantitativi di olio lubrificante presente nei veicoli importati e dei contributo obbligatorio, recuperando i diritti daziari dovuti ed irrogando le sanzioni previste dall'art. 303 TULD nei confronti del rappresentante in dogana.

I ricorrenti, rilevato che, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia del 27 aprile 2006 - Causa C-15/05, con la quale il giudice comunitario aveva invalidato il regolamento di classificazione, precisando, e caratteristiche tecniche che i veicoli devono possedere per essere classificati nella sottovoce "8701 90", avevano proceduto alla classificazione dei modelli di ATV POLARIS rispondenti alle caratteristiche tecniche individuate dalla Corte di Giustizia alla sottovoce "8701 90" della NC e avevano richiesto alle autorità doganali britanniche le relative Informazioni Tariffarie Vincolanti; che l'autorità britannica, in base alla documentazione esibita e ai riscontri tecnici effettuati aveva classificato i modelli AN in contestazione alla sottovoce "8701 90" ed, in particolare, alle suddivisioni della sottovoce da "8701 90 11" a "8701 90 25 e rilasciato le relative ITV, a sostegno dei ricorsi, deducevano i seguenti motivi:

- nullità dell'avviso di rettifica dell'accertamento per violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000. Il processo verbale di revisione dell'accertamento è stato notificato ad EGIMOTORS contestualmente all'avviso di rettifica dell'accertamento a soli 22 giorni dal termine dell'attività di revisione. Analoga sorte per AGILITY. Ciò determina la nullità dell'atto poiché il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione opera anche nell'ambito della procedura di revisione dell'accertamento doganale, ex art. 11 del d.lgs. n. 374/90. L'Amministrazione può disattendere il termine di 60 giorni solo in caso di motivata urgenza, insussistente nel caso di specie. La necessità che il contribuente fruisca di un termine adeguato è stato riaffermato dalla giurisprudenza comunitaria con la sentenza del 18 dicembre 2008 - Causa C-349/07 - sentenza SOPREPÈ;

- illogicità e contraddittorietà della motivazione, nonché illegittimità dell'avviso impugnato per violazione degli artt. 10 e 11 DAC. La classificazione dei veicoli importati per conto della ditta EGIMOTORS SRL è avvenuta a seguito di ITV regolarmente rilasciate dall'autorità doganale britannica, tra luglio e settembre del 2006, in aderenza a quanto prescritto dall'art. 12 CDC ai sensi del quale è espressamente previsto che l'informazione tariffaria vincolante ... è obbligatoria per l'autorità doganale (...) in relazione alle merci per le quali le formalità doganali sono state espletate in data posteriore alla comunicazione dell'informazione da parte di detta autorità. Ai sensi dell'art. 11 DAC l'informazione tariffaria vincolante fornita dall'autorità doganale di uno Stato membro (...) impegna le autorità competenti di tutti gli Stati membri alle stesse condizioni. La regola

incontra l'eccezione prevista dall'art.10, comma 3, lett. a), DAC, nel caso in cui non ci sia identità fra la merce oggetto della dichiarazione doganale e quella cui si riferisce l'ITV presentata, circostanza che non ricorre nel caso di specie dato che i veicoli importati sono quelli per cui sono state rilasciate le ITV dalla autorità doganali britanniche. La stessa Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporti con gli Utenti con parere prot. 160281/RU del 30 novembre 2009 ha invitato l'ufficio a tenere conto delle ITV in possesso della ricorrente;

- illegittimità ed infondatezza. della pretesa. L'Ufficio disconosce la classificazione per il modello Sportsman 800 EFI in quanto privo dei requisiti previsti dal regolamento CE n. 105 112009 del 3 novembre 2009, entrato in vigore nel novembre 2009: presa di forza; dispositivo di sollevamento idraulico; verricello. Tali caratteristiche tecniche sono state rese obbligatorie, ai fini della classificazione dei trattori agricoli e forestali l'ambito delle voci doganali NC da 8701 9011 a 8701 9050, dal regolamento n. 105 1/2009, entrato in vigore in epoca successiva all'esecuzione delle importazioni oggetto della revisione. Prima esse erano richiamate, in forma non tassativa e a titolo meramente esemplificativo e chiarificatore, solo dalle note esplicative della Nomenclatura Combinata, secondo le quali "i trattori sono generalmente muniti :... In questo senso la stessa Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, che col parere di classificazione prot. n. 1602811 R.U del 30 novembre 2009 afferma che i modelli possiedono tutte le caratteristiche per essere ascritti tra i veicoli della voce del Sistema Armonizzato 8701 90 in linea con quanto richiesto dalla citata sentenza Comunitaria C-15/05 del 27 aprile 2006 e pertanto non possano essere classificati, (..), tra gli "autoveicoli da turismo ed altri autoveicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone propri della voce 8703 ma devono essere classificati attualmente

- illegittimità della pretesa, ai sensi dell'art. 220, comma 2, letto b) CDC e dell'art.10 della legge n. 212/00, dovendo trovare applicazione l'art. 220, comma 2, lett. b) CDC ed il principio di tutela dell'affidamento legittimo del contribuente stabilito dall'art. 10 della legge richiamata.

- AGILITY metteva in rilievo che la capacità di traino evidenziata nei libretti d'uso e manutenzione non corrisponde a quella effettiva dei veicoli, tant'è che le autorità doganali britanniche hanno rilasciatole ITV proprio sulla base dell'effettiva capacità di traino dei veicoli ATV, dimostrata anche sulla base di evidenze fotografiche e filmate. La classificazione deve essere effettuata sulla base della capacità di traino effettiva e non su quella indicata ai soli fini commerciali,

- nel ricorso avverso l'atto di irrogazione sanzioni con il quale la ricorrente è chiamata al pagamento in solido con EGIMOTORS della somma di € 115.402,60, AGILITY contestava la legittimità dell'atto, richiamando i vizi dell'atto principale. Chiedeva altresì la riunione dei procedimenti per motivi di connessione oggettiva e soggettiva.

Le contribuenti concludevano chiedendo l'annullamento degli atti impugnati con condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di lite.

L'Ufficio si costituiva e faceva presente che le contestazioni della ricorrente erano limitate ad un solo veicolo - lo Sportsman 800 EFI - mentre la revisione ha riguardato una pluralità di modelli per i quali nessuna contestazione specifica è formulata. Conseguentemente l'oggetto del ricorso deve ritenersi limitato al modello in contestazione mentre la revisione relativa agli altri modelli deve ritenersi non contestata.

L'Ufficio controdeduceva in relazione alla violazione dell'art. 12 l. 212/00, affermandone la non applicabilità in caso di revisioni dell'accertamento poste in essere d'ufficio

dall'Autorità doganale, i cui esiti possono essere, contestati attraverso l'instaurazione della controversia doganale entro 30 giorni dalla data di notifica.

Nel merito, contrastava l'affermazione di EGIMOTORS in merito alla pretesa irretroattività del Reg CE 1051/2009 per cui la presa di forza, il dispositivo di sollevamento idraulico, e il verricello sarebbero elementi introdotti ex novo dal Reg CE 1050/2009. Rilevava che l'Ufficio aveva valutato le caratteristiche dei veicoli non solo sulla base del nuovo Regolamento ma di tutti gli atti normativi posto che i regolamenti successivi possono essere utilizzati per la corretta classificazione di un bene e l'operatore può rifarsi a regolamenti emanati successivamente alla importazione a fini interpretativi delle norme di classificazione. Gli atti normativi successivi alla sentenza "Kawasaki" non sono diversi dalle conclusioni della Corte ma del tutto conformi alla sentenza. Poiché la ricorrente sostiene che i veicoli da essa importati non hanno mai subito variazioni dal 2003 al 2009, non si vede perché una classificazione effettuata sulla base dei documenti da essa stessa prodotti e relativi al 2009 non possa valere anche per i veicoli importati in data anteriore. In definitiva non vi sono ragioni ostative per applicare anche al caso di specie la classificazione stabilita dalla Commissione Tributaria con la sentenza n. 64/31/10.

Con riferimento al modello SPORTSMAN 800 EFI, metteva in evidenza le differenze esistenti tra i modelli SPORTSMAN 800 EFI e SPORTSMAN X2 800 EFI cui è stata effettivamente applicata la ITV e rilevava come la società non avrebbe dimostrato la corrispondenza dei due modelli sotto tutti gli aspetti ma si limitava a pretendere l'applicabilità di una sola ITV a due modelli diversi.

Replicava anche in merito alla pretesa violazione del legittimo affidamento del contribuente rilevando che non vi era stato alcun errore della dogana e la mancata messa in discussione delle dichiarazioni doganali all'atto dell'importazione non costituisce una approvazione del comportamento del contribuente né evidenzia alcun errore della Dogana, che può procedere alla revisione entro tre anni dall'accettazione della dichiarazione. Concludeva chiedendo la conferma del suo operato ed il rigetto dei ricorsi con condanna dei contribuenti alle spese di giudizio.

Con riferimento ai ricorsi proposti da AGILITY l'Ufficio eccepiva l'inammissibilità del rinvio operato dalla ricorrente alla documentazione prodotta dall'obbligato principale EGIMOTORS e chiedeva l'inammissibilità del ricorso proposto dalla ricorrente avverso l'atto di contestazione in quanto la stessa non indica nessun vizio proprio dell'atto, limitandosi ad eccepire la nullità dell'avviso di rettifica dell'accertamento. Eccepiva altresì l'improcedibilità del ricorso per preventiva proposizione di deduzioni difensive all'atto di contestazione da parte del coobbligato principale EGIMOTORS con la conseguente operatività dell'art. 16 d.lgs. 472/97.

EGIMOTORS depositava memoria con la quale insisteva, per l'accoglimento del ricorso richiamando recenti sentenze di questa stessa Commissione tributaria che, in accoglimento delle istanze di parte, avevano accolto il ricorso per violazione dell'art.12 dello Statuto del contribuente.

Analogamente AGILITY depositava memoria nella quale puntualizzava in merito alla quantificazione delle sanzioni che erano state comminate in identica misura alle due ricorrenti benché l'importo dei maggiori dazi accertati in capo ad AGILITY fosse in misura assai più ridotta di quanto accertato in capo all'importatore. La mancata produzione documentale era giustificata dalla sola necessità di evitare un inutile dispendio di carta.

L'Ufficio depositava memoria di replica nella quale faceva presente che EGIMOTORS, cui era stato notificato analogo atto di irrogazione sanzioni, aveva provveduto a definire in via

agevolata l'atto con il conseguente soddisfacimento delle pretese dell'Ufficio. Chiedeva che fosse dichiarata l'inammissibilità e/o l'improcedibilità o la cessazione della materia dei contendere per l'atto di irrogazione sanzioni ma nel merito insisteva per il rigetto del ricorso.

Alla pubblica udienza del 30 marzo 2012 il rappresentante di EGIMOTORS insisteva per l'eccezione di carattere preliminare che determina, se accolta, la nullità dell'intero atto di rettifica, rilevando che per il modello in contestazione SPORTSMAN EFI 800 - l'Ufficio, in sede di determinazione delle sanzioni, aveva riconosciuto la fondatezza delle eccezioni di parte ricorrente, annullando la sanzione pecuniaria relativa. AGILITY si riportava alle difese già svolte mentre l'Ufficio produceva sentenza della Corte di cassazione nella quale si afferma che il mancato rispetto dell'art. 12 comma 7 della l. 212/00 non determina la nullità dell'avviso derivato. Insisteva, quindi, per il rigetto dei ricorsi.

DIRITTO

I ricorsi riuniti sono fondati.

L'eccezione preliminare sollevata dalle due ricorrenti è la violazione del principio del contraddittorio, con espresso richiamo alla sentenza della Corte di giustizia UE del 18 dicembre 2008 Causa C-349/07 - sentenza SOPREPÈ - e alla norma di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, secondo il quale, al termine della verifica fiscale,, l'Ufficio avrebbe dovuto trasmettere il processo verbale di revisione dell'accertamento ed attendere 60 giorni prima di emettere l'avviso di accertamento. Nella fattispecie il processo verbale di revisione dell'accertamento è stato notificato ad EGIMOTORS contestualmente all'avviso di rettifica dell'accertamento a soli 22 giorni dal termine dell'attività di revisione. Lo stesso è accaduto per AGILITY.

La Commissione si è occupata di identica contestazione più volte, aderendo - dopo alcune esitazioni giustificate dalla circostanza che l'applicabilità delle norme recate dall'art. 12, comma 7, della l. 212/00 nel caso di attività di revisione dell'accertamento, su base documentale, tenuto conto della peculiarità del procedimento di revisione, era controversa - all'orientamento, oramai consolidato, della Corte di cassazione in materia di diritto al contraddittorio preventivo con il quale la Corte, sull'onda della sentenza della Corte di Giustizia del 18 dicembre 2008 C 349/07 - cd sentenza SOPREPÈ - ha affermato il principio del contraddittorio (anche) nella fase amministrativa tributaria doganale.

La Corte di giustizia, in quella circostanza, aveva statuito che, prima di procedere al, recupero a posteriori dei dazi doganali all'importazione, occorresse concedere un congruo termine all'importatore sospettato di aver commesso l'infrazione al fine di metterlo in grado di presentare osservazioni fornendo il proprio punto di vista affinché questo fosse concretamente valutato dall'Autorità amministrativa.

La Corte di cassazione, nel corso del 2010, si è ripetutamente pronunciata sugli effetti nel diritto nazionale della sentenza del 18 dicembre 2008 causa C-349/07 della Corte di Giustizia.

Con la prima sentenza - n. 7836 del -31 marzo 2010 - i Supremi giudici osservavano che il principio stabilito dalla Corte di Giustizia CE con la richiamata sentenza, secondo cui all'importatore sospettato di aver commesso un'infrazione doganale deve essere concesso un termine, da otto a quindici giorni, per la presentazione delle proprie osservazioni, prima dell'attivazione della procedura di recupero, non si applica nel caso in cui il medesimo fatto è stato valutato nell'ambito di un procedimento penale, in quanto in quel procedimento è pienamente garantito il diritto di difesa ed il contraddittorio.

Con la sentenza n. 8481 del 9 aprile 2010 la Corte affermava che il principio stabilito dalla Corte di Giustizia CE non poteva ritenersi applicabile alle decisioni doganali assunte prima della sentenza citata, in quanto introduceva una formalità procedimentale la cui osservanza non era richiesta né dalla prassi della Commissione Europea, né dalle norme comunitarie né, infine, dalla giurisprudenza comunitaria.

Con la sentenza n. 14105 dell'11 giugno 2010 la Corte di cassazione ha ritenuto, invece, che l'ingiunzione di pagamento emessa, ai sensi dell'art. 82 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, all'esito del procedimento di revisione dell'accertamento previsto dall'art. 11 del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374, è comunque illegittima se l'operatore interessato non sia stato ascoltato e messo in condizioni di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione. Ciò in quanto il diritto al contraddittorio e di difesa anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente riconosciuto dal codice doganale comunitario, si evince dalle espresse previsioni dell'art. 11 cit. e costituisce "un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo".

In poco tempo si è passati, quindi, da un atteggiamento prudenziale, che riconosceva l'obbligo sancito dalla Corte europea in materia doganale solo per il futuro motivandolo esplicitamente con il timore delle possibili ricadute negative sul bilancio comunitario a seguito della caducazione delle decisioni doganali sfavorevoli all'importatore per mancata instaurazione preventiva del contraddittorio con il contribuente - ad un'apertura ed un'applicazione generalizzata del principio del diritto al contraddittorio e di difesa anche nella fase amministrativa, per il fatto che esso costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.

Tale estensione nell'applicazione del principio del contraddittorio trova la sua ragione d'essere nella considerazione che limitare l'applicabilità di tale principio alle procedure in corso, come originariamente previsto, avrebbe avuto senso solo se l'interpretazione fornita dai giudici comunitari fosse stata del tutto inaspettata, se non addirittura estranea al sistema giuridico attuale.

Ma può dirsi ragionevolmente imprevedibile nell'ordinamento italiano quanto espresso dalla sentenza SOPREPÈ, considerato che nel nostro sistema giuridico già dall'anno 2000 opera l'art. 12, comma 7., della l. n. 2121 2000 che sancisce l'obbligatorietà del contraddittorio con , il contribuente?

Del resto, poiché la ragione ultima del diritto al contraddittorio sta nella necessità di garantire la corretta applicazione di un principio generale del diritto comunitario ogni volta che l'Amministrazione adotta nei confronti di un contribuente un atto ad esso lesivo, non si vede perché tale garanzia, dovrebbe essere disattesa proprio nel caso in cui la verifica avvenga a tavolino, senza che il contribuente ne abbia avuto notizia e dunque gli sia preclusa la possibilità di fornire immediatamente tutti i chiarimenti necessari.

In ogni caso l'Agenzia delle Dogane, nel difendere i suoi atti, ha sempre affermato che la norma richiamata non trovasse applicazione nella procedura di revisione dell'accertamento doganale, in quanto tale revisione è puramente documentale, esperita presso gli uffici doganali, senza l'accesso nei locali del contribuente in cui questi svolge la propria attività, e dunque senza alcuna intromissione nella sua sfera privata, ritenendo sufficienti a garantire il diritto di difesa del cittadino i rimedi, amministrativi già citati

Parere contrario ha espresso in ultimo la Corte. di cassazione, affermando che, in definitiva, solo il contraddittorio che precede l'adozione del Provvedimento impositivo è idoneo ad assicurare al contribuente un'adeguata partecipazione, finalizzata a un'istruttoria completa ed efficiente non avendo, invece, la stessa garanzia di tutela la facoltà concessa al contribuente di contestare in sede di ricorso amministrativo un provvedimento già emesso.

Una volta affermata l'applicabilità dell'art. 12 dello statuto del contribuente anche alle ipotesi ' di controversie doganali non può che discenderne ' la nullità dell'atto impositivo, non preceduta da idoneo contraddittorio.

Il senso e la portata della disposizione di cui si tratta è stato oggetto di ampio dibattito che ha interessato non solo i giudici di legittimità ma anche la Corte Costituzionale.

Quest'ultima si è pronunciata con l'ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009 e ha affermato l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato entro il termine di sessanta giorni quale conseguenza del difetto di una motivazione adeguata in merito alla sussistenza dei requisiti di necessità ed urgenza che giustifica l'emanazione del provvedimento impositivo prima del termine.

La Corte ha sottolineato come il previsto obbligo di motivare in ordine alla particolare urgenza costituisca espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi - ivi compresi quelli dell'Amministrazione finanziaria - la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, ai sensi dell'art. 21 septies della legge n. 241 del 1990.

Contestualmente ha rimarcato l'esigenza che siano puntualmente precisati i motivi di particolare e motivata urgenza, che l'Amministrazione ha l'obbligo di specificare volta per volta, non potendo essi essere genericamente sintetizzati nell'imminente scadenza dei termini decadenziali stabiliti per l'esercizio della funzione impositiva.

Per quanto riguarda la Corte di cassazione, con sentenza n. 22320 del 3 novembre 2010 e con la recente ordinanza n. 6088 del 15 marzo 2011 i supremi Giudici hanno riconosciuto l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso in violazione del termine di sessanta giorni dalla notifica o consegna del verbale di constatazione affermando che, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, l'atto di accertamento deve essere dichiarato invalido se notificato prima del decorso di sessanta giorni dalla consegna del verbale di constatazione,

Infatti, poiché il termine de quo è strumentale alla difesa del contribuente, il mancato rispetto, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza che sia necessaria alcuna specifica previsione in questo senso.

La Corte conclude affermando che se il termine non avesse carattere perentorio non avrebbe senso la previsione della possibilità, contemplata dalla norma, di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, solo in casi di particolare e motivata urgenza.

Né, a parere della Commissione, può darsi seguito alla pronuncia n. 21103 della Corte di cassazione del 13 ottobre 2011, richiamata dall'Amministrazione doganale, secondo cui la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni, dalla conclusione della verifica fiscale, previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212/00, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, restando comunque garantito al contribuente il diritto di

difesa, tanto in via amministrativa, quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge.

Tale sentenza non tiene conto, ed anzi disattende, il principio cardine su cui la Corte di giustizia UE ha fondato la sua giurisprudenza in materia con la più volte richiamata sentenza SOPREPÈ e che sancisce una volta per tutte l'ineluttabilità del contraddittorio che deve precedere, l'emanazione dell'atto impositivo.

In questo senso, del resto, vi sono stati anche significativi interventi da parte della Direzione Centrale Accertamenti e Controlli dell'Agenzia delle dogane che si è pronunciata sull'argomento con una richiesta di parere all'Avvocatura generale dello Stato e con una successiva nota rivolta agli Uffici locali.

Preso atto dell'interpretazione data alla norma de quo dai Giudici che a vario titolo si sono occupati della controversa questione, la Direzione Centrale Accertamenti e Controlli dell'Agenzia delle dogane ha, in un primo tempo, a seguito del parere espresso dall'Avvocatura generale dello Stato, nota prot.14530/09, ritenuto che la garanzia partecipativa di cui all'art. 12, comma 7 dello statuto dei diritti del contribuente, nell'ambito dei procedimenti di accertamento del tributo in genere, così come in quelli di revisione dell'accertamento doganale in specie, operasse nelle sole ipotesi in cui l'amministrazione fosse ricorsa ad accessi, ispezioni o verifiche presso i locali di esercizio dell'attività del contribuente od altrimenti su beni in sua disponibilità.

In un secondo momento la Direzione, valutati gli ulteriori sviluppi alla luce dei richiamati orientamenti giurisprudenziali di legittimità, ha richiesto all'Avvocatura Generale dello Stato un riesame dell'intera tematica in modo da tutelare pienamente l'interesse erariale a non vedere caducati i propri provvedimenti per vizi di natura procedimentale causati dal mancato rispetto del "diritto ad essere ascoltati".

Nelle more del parere definitivo dell'Avvocatura Generale dello Stato, al fine di salvaguardare la legittimità degli avvisi di contestazione emessi al termine di un'attività di revisione dell'accertamento, posta, in essere esclusivamente in Ufficio, W Direzione ha dato disposizioni agli Uffici affinché

- il rispetto del termine di garanzia partecipativa del contribuente di cui all'art 12 dello Statuto del contribuente fosse assicurato, in via precauzionale per tutti i procedimenti di accertamento relativi a tributi, compresi i casi di revisione dell'accertamento su base documentale, con attività integralmente posta in essere in ufficio
- la data di redazione/notifica del verbale di constatazione, così come stabilito con la citata sentenza della Corte di Giustizia europea resa nella causa C-423/08, rappresentasse anche il termine utile per la contabilizzazione nei registri doganali dei relativi importi di cui all'art. 220 del Reg. CE n. 2913/1992 (C.D.C.)
- particolare attenzione fosse prestata ai termini di prescrizione dell'azione dell'accertamento in quanto il loro solo approssimarsi, come statuito dalla Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 22320/10, non costituisce elemento sufficiente ai fini della adeguata motivazione della "particolare urgenza" che consente ancora l'emanazione dell'atto di contestazione prima della scadenza del termine di cui all'art. 12, della legge n. 212/2000.

La circostanza, posta in evidenza dal rappresentante dell'Ufficio in udienza, secondo cui tale modus operandi dovrebbe essere limitato ai soli atti impositivi emessi successivamente alla nota, nulla toglie alla sostanza dei fatti ed alla applicabilità generale del principio riconosciuto per atti dalla stessa Amministrazione fiscale.

Ne consegue che, poiché nel caso di specie i ricorrenti hanno documentato l'inosservanza da parte dell'Ufficio della normativa fin qui richiamata, essendo stato il verbale di rettifica notificato contestualmente all'avviso di rettifica, con evidente violazione del diritto al contraddittorio preventivo, così come delineato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE e ripreso dalla Cassazione prevalente, gli atti impositivi devono essere dichiarati illegittimi e dunque annullati.

L'accoglimento dei ricorsi sulla base di questa eccezione di carattere preliminare assorbe tutte le ulteriori doglianze di parte rendendo superfluo l'esame del merito dei ricorsi. Analoga sorte tocca anche all'atto di irrogazione sanzioni, notificato ed impugnato da AGILITY, trattandosi di atto derivato dall'avviso di rettifica dell'accertamento illegittimo.

Per quanto attiene alle spese di lite, non può non rilevarsi, come precisato una volta di più in sede di udienza dal rappresentante di EGIMOTORS e confermato da quello dell'Ufficio, che l'oggetto principale del ricorso proposto dal EGIMOTORS riguarda un'importazione accompagnata da ITV che la stessa Amministrazione doganale ha riconosciuto vincolante - ITV rilasciata al veicolo SPORTSMAN-800 TWIN EFI, cui è stato, assimilato il veicolo SPORTSMAN EFI 800 - con conseguente riconoscimento della fondatezza delle ragioni, anche nel merito, del contribuente.

Pertanto la Commissione condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di lite che liquida in favore di EGIMOTORS S.r.l. in € 8.000,00, di cui € 6.500,00 per onorari e a favore di AGILITY LOGISTIC S.r.l. in € 2.500,00 di cui € 1.800,00 per onorari.

PQM

la Commissione accoglie i ricorsi riuniti, annulla i due atti di rettifica dell'accertamento e l'atto di contestazione e liquida le spese in favore di EGIMOTORS in € 8.000,00 di cui € 6.500,00 per onorari e a favore di AGILITY LOGISTIC in € 2.500,00, di cui € 1.800,00 per onorari.