

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 202/31/2011

FATTO

Con i ricorsi in epigrafe, riuniti per evidenti motivi di connessione oggettiva, la EGIMOTORS S.r.l., quale importatore e la AGILITY LOGISTICS S.r.l., come rappresentante indiretto in dogana, impugnavano l'avviso di rettifica dell'accertamento n 11771 emesso dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio di Milano 2 relativo a DAZI 2007; AGILITY LOGISTICS S.r.l. impugnava anche il correlato atto di contestazione.

L'Ufficio procedeva alla revisione di 5 dichiarazioni doganali presentate nel primo semestre dell'anno 2007, dalla AGILITY LOGISTICS Srl. quale rappresentante in dogana di EGIMOTORS Srl., relative ad importazioni di veicoli 4x4 AN prodotti dalla POLARIS INDUSTRIES CO, dichiarati alla sottovoce NC 87019025 o 87019020 (Trattori agricoli e trattori forestali nuovi), con aliquota dazio 0%.

L'Ufficio, poiché la verifica effettuata sui libretti di uso e manutenzione relativi ai veicoli prodotti nel 2006 evidenziava una capacità di traino inferiore al doppio del peso, in contrasto con i requisiti delineati dalla Corte di giustizia con la sentenza del 27 aprile 2006 e delle note esplicative pubblicate il 18 luglio 2007, li riclassificava come Autoveicoli da turismo ed altri autoveicoli costituiti principalmente per il trasporto di persone, di cui alla Voce doganale 8703, che prevede una aliquota dazio del 10%, disattendendo, ai sensi dell'art. 10 par. 3 lett. a) del Reg. CEE 2454/1993 DAC, le ITV rilasciate dalla dogana britannica, in possesso dell'importatore, per la discrasia tra i dati dichiarati alle autorità inglesi e quelli provenienti dai libretti e dai cataloghi. Conseguentemente accertava il parziale omesso versamento dell'accisa gravante sui quantitativi di olio lubrificante presente nei veicoli importati e del contributo obbligatorio C.O.I. non contestata dalla ricorrente complessivi € 48,84 - e recuperava i diritti daziari dovuti, irrogando le sanzioni previste dall'art. 303 TULD nei confronti dell'importatore e del rappresentante in dogana.

I ricorrenti, fatto presente

- di aver proceduto alla classificazione dei modelli di ATV POLARIS sulla base delle caratteristiche tecniche individuate dalla Corte di Giustizia - a seguito della sentenza del 27 aprile 2006 - Causa C-15105, con la quale il giudice comunitario aveva invalidato il regolamento di classificazione, precisando le caratteristiche tecniche che i veicoli devono possedere per essere classificati nella sottovoce "8701 90"; che avevano richiesto alle autorità doganali britanniche le relative Informazioni Tariffarie Vincolanti rilasciate in base alla documentazione esibita e ai riscontri tecnici effettuati e che classificavano 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,

- tutto ciò premesso, 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. 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 e a AGILITY contestualmente all'avviso di rettifica dell'accertamento. 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 - con la quale la Corte di Giustizia ha affermato il principio secondo cui i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono poter essere messi nelle condizioni di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione, e devono all'uopo poter beneficiare di un termine sufficiente, individuato da 8 a 15 giorni. Tale regola, esprimendo un principio generale, opera anche se la normativa nazionale o comunitaria applicabile al caso concreto non detti espressamente alcun precetto al riguardo.

- ambiguità 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 nella voce 8701 è avvenuta a seguito di ITV regolarmente rilasciate dall'autorità doganale britannica 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. In definitiva il titolare di una ITV, regolarmente rilasciata, vanta nei confronti di tutte le autorità doganali comunitarie un diritto che può essere rimesso in discussione solo dalla stessa autorità emittente o dalla Commissione Europea e solo per il futuro;

- la pubblicazione, il 18 luglio 2007, di note esplicative non ha inficiato la validità delle ITV in possesso della ricorrente incompatibili. Esse, infatti, sono successive alle importazioni de quibus, avvenute tutte nel primo semestre del 2007; in ogni caso le (TV restano valide per 6 mesi dalla data dell'atto che le ha dichiarate incompatibili

- illegittimità ed infondatezza della pretesa. L'Ufficio disconosce la classificazione sulla base della capacità di traino degli ATV importati, come segnalata dalla casa costruttrice POLARIS sui libretti d'uso e manutenzione. 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 rilasciato le 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, come emerge dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. La classificazione dei veicoli ATV, come pretesa dall'Ufficio, è smentita dalla stessa Agenzia delle Dogane, 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 essi 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-15105 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

- con riferimento ai modelli Sportsman 500 X2 e Sportsman 800 X2, l'Ufficio fa valere la presenza di un doppio sedile, in grado di trasportare oltre al conducente anche un passeggero, in contrasto con le caratteristiche previste dal Reg. CE n. 051/2009 del 3.11.2009, con le note esplicative del 18 luglio 2007 e con le indicazioni contenute nella stessa sentenza "Kawasaki" che fanno riferimento alla presenza di un sedile singolo. In realtà il sedile è unico e consente, ma solo eventualmente, il trasporto anche di un passeggero. In ogni caso i riferimenti normativi richiamati dall'ufficio sono entrati in vigore in epoca successiva alle importazioni

- 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.

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

L'Ufficio si costituiva e 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 insisteva per la corretta riclassificazione dei veicoli in contestazione e la disapplicazione delle ITV date le incongruenze tra i dati forniti da EGIMOTORS e quelli rilevati nelle ITV stesse, confermando l'assenza della capacità di traino accertata e ritenendo non probanti i dati e la documentazione tecnica fornita a posteriori dai contribuenti.

In merito al legittimo affidamento del contribuente l'Ufficio affermava che l'eccezione di violazione dell'art. 220 CDC non può che riferirsi all'avviso di rettifica e non all'atto di contestazione, dato che la norma si riferisce espressamente al recupero posteriori dei dazi e non delle sanzioni. L'art. 220 del Reg. 2913/92 prevede come la buona fede non abbia una valenza esimente in sé ma solo, in quanto sia riconducibile ad una delle situazioni fattuali individuate dalla normativa comunitaria. La parte deve fornire la prova della sussistenza cumulativa di tutti i presupposti indicati dalla norma perché resti impedito il recupero daziario. Di fatto il comportamento della ricorrente si è concretizzato nella utilizzazione di ITV per la classificazione di beni diversi da quelli per cui erano state rilasciate e dunque non ha rispettato tutte le disposizioni previste per la sua dichiarazione in dogana dalla normativa vigente. Del resto non vi è 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.

Con riferimento espresso all'attività difensiva di AGILITY chiedeva in via preliminare l'inammissibilità del ricorso proposto dalla ricorrente avverso l'atto di contestazione in quanto non era stato indicato nessun vizio proprio dell'atto, limitandosi la contribuente ad eccepire la nullità dell'avviso di rettifica. Eccepeva inoltre l'inammissibilità del rinvio operato dalla ricorrente alla documentazione prodotta dall'obbligato principale EGIMOTORS.

Tuttavia l'Ufficio prendeva atto del parere di classificazione espresso dalla Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporti con gli Utenti, Ufficio per l'applicazione dei tributi, con nota 158067RU del 18 novembre 2009, con il quale la Direzione Centrale disponeva

che i veicoli importati da EGIMOTORS e denominati "Trail Boss 330", "Sportsman 500" e "Sportsman 800" devono essere classificati con codice NC 8701.9090 con aliquota daziaria 7%, in quanto non dispongono di tutti i requisiti necessari per essere classificati come trattori agricoli e forestali e devono essere considerati alla sottovoce 8701.9090 (trattori - altri). La Direzione considerava, tuttavia, valide le ITV in possesso della ricorrente nel periodo oggetto di revisione, e tali da vincolare tutte le autorità doganali comunitarie a riconoscere il codice tariffario ivi indicato al momento delle operazioni doganali effettuate durante la loro effettiva vigenza.

L'Ufficio, pertanto, rideterminava le somme richieste riducendo la pretesa a € 8.360,88 rinunciando alla pretesa impositiva relativamente ai veicoli per cui era stata concessa ITV con classificazione 8701 ad aliquota daziaria 0%, in precedenza disapplicate e confermando il recupero del dazio nella misura del 7% per il solo modello Sportsman 800 EFI, classificato alla sottovoce 87019090, in quanto sprovvisto di autonoma ITV. Chiedeva alla Commissione di affermare la legittimità e validità dell'atto impugnato dichiarando dovuto l'importo di € 8.360,88, con compensazione delle spese di lite, per le sopravvenute nuove circostanze che hanno portato alla rideterminazione delle pretese erariali.

Controdeducevano le ricorrenti che, contestato il *modus operandi* dell'Ufficio, insistevano sull'eccezione preliminare di violazione del contraddittorio ex art. 12 l 212/00 e nel merito rilevavano che il modello per cui ancora si discute era fornito di ITV trattandosi di un unico modello, solo diversamente denominato: producevano attestazione rilasciata dalla casa produttrice POLARIS INDUSTRIES INC. da cui emerge quanto affermato.

Alla pubblica udienza del 10 giugno 2011 i rappresentanti delle parti costituite si riportavano alle rispettive posizioni

DIRITTO

I ricorsi riuniti sono fondati.

Preliminarmente la Commissione respinge l'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Ufficio in relazione al ricorso proposto da AGILITY LOGISTIC avverso l'atto di irrogazione sanzioni.

È evidente che trattandosi di atto conseguente all'avviso di rettifica dell'accertamento le argomentazioni che la ricorrente pone a base delle proprie difese coincidano nella sostanza con quelle svolte in ordine all'atto pregresso a cui la contribuente rinvia di continuo per il fatto di contestarne in toto la legittimità, causa l'eccepita violazione del diritto al contraddittorio e, nel merito, la mancanza del presupposto impositivo. Dunque nessun equivoco circa l'atto impugnato ma la constatazione dell'evidente connessione tra un atto e l'altro dell'amministrazione doganale che ha giustificato la riunione dei ricorsi.

L'eccezione di parte pubblica appare, dunque, destituita di fondamento.

Venendo alle eccezioni sollevate dalle ricorrenti in merito all'illegittimità degli atti impositivi, a Commissione deve necessariamente richiamare la sentenza n. 138/31/11 del 4 febbraio 2011 di questa stessa sezione che ha riguardato identica controversia tra i medesimi oggetti.

Il collegio giudicante, in quell'occasione, aveva accolto i ricorsi riuniti entrando nel merito della ripresa, dopo aver affrontato l'eccezione preliminare relativa alla nullità dell'avviso di rettifica dell'accertamento impugnato per violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, e ritenuto il rilievo infondato.

Ciò in considerazione del fatto 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 di cui si tratta, era controversa.

La Commissione, quindi, pur preso atto della progressiva estensione delle garanzie legate all'effettiva instaurazione del contraddittorio tra le parti in causa in fase precontenziosa - qualunque fosse la procedura nella quale il rapporto controverso aveva luogo - secondo quanto espresso, sia pure con alcune iniziali perplessità, dalla Cassazione, aveva ritenuto che l'art. 11 del d.lgs. 374/1990 offrisse adeguate garanzie al contribuente, dato che i diritti della difesa ed in particolare quello generale al contraddittorio - apparivano rispettati e trovavano nel doppio binario previsto dalla particolare procedura disciplinata dalla norma richiamata, il loro adempimento formale e sostanziale.

Infatti la normativa doganale offre al contribuente una pluralità di rimedi procedimentali, dandogli la possibilità di instaurare in via preliminare, entro trenta giorni dalla data di notifica dell'avviso di rettifica, la controversia doganale, in attuazione del diritto di ricorso in sede amministrativa previsto dall'art. 243 del Codice doganale comunitario e, dunque, di fruire di una fase in contraddittorio con l'Ufficio che, se pur successiva all'emanazione dell'atto impositivo, precedeva comunque l'impugnazione in via giurisdizionale dello stesso.

In questo senso si era pronunciata la Cassazione con la sentenza n. 13890 del 28 maggio 2008 secondo cui, in materia di tributi doganali, l'emissione dell'avviso di accertamento suppletivo prima della scadenza del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, L. 212/00 per la presentazione di osservazioni e richieste dopo il rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte dell'organo impositore, non costituiva violazione dello Statuto dei diritti del contribuente. La Corte riteneva, infatti, che il sistema complessivo previsto dal d.lgs. n. 374 del 1990 fosse pienamente rispettoso dei criteri dettati dallo Statuto del contribuente in virtù del principio di leale collaborazione tra Amministrazione e contribuente.

A fronte di tale impostazione, appariva fondata la difesa dell'Agenzia delle Dogane che, ritenendo sufficienti a garantire il diritto di difesa del cittadino i rimedi amministrativi già citati, sosteneva la non applicabilità dell'art. 12, comma 7, L. 212/00 alla procedura di revisione dell'accertamento doganale, trattandosi di revisione puramente documentale ed esperita presso gli stessi 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.

Tale interpretazione, tuttavia, oggi non regge più in ragione dell'affermazione, anche nella fase amministrativa tributaria doganale, del diritto al contraddittorio preventivo, espresso dalla Corte di cassazione sull'onda della sentenza della Corte di Giustizia del 18 dicembre 2008 C-349/07 - sentenza *Soprepé* -.

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 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 né 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 dlgs. 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.

L'art. 11 del d.lgs. n. 374/1990, in realtà, prevede espressamente solo la possibilità di invitare gli operatori a fornire chiarimenti prima della rettifica e della notifica del relativo avviso e non contempla, invece, l'obbligatorietà di un contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso, secondo i principi formulati dalla Corte di giustizia UE nella sentenza SOPROPÉ.

A norma dell'articolo richiamato, la rettifica, può essere contestata entro 30 giorni con redazione di apposito verbale, ai fini della eventuale definizione amministrativa della controversia ed in caso di esito negativo, divenuta definitiva, può avere inizio la fase giurisdizionale.

Ciò che emerge dall'art. 11 non è, quindi, l'obbligatorietà del contraddittorio prima dell'emissione dell'atto - contraddittorio la cui instaurazione è lasciata alla decisione della sola autorità amministrativa - quanto la possibilità di un contraddittorio, a seguito di ricorso in sede amministrativa - peraltro facoltativo -, prima che sia esperito il rimedio giurisdizionale avverso l'atto già definitivo.

La sentenza SOPROPÉ è, invece, chiara nell'indicare l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo che non può consistere nella mera possibilità dei contribuenti di interloquire prima del ricorso giurisdizionale ma, nella necessità che essi, in quanto destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi, siano messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente¹.

Il contraddittorio, pertanto, dovendo temperare il diritto del contribuente di essere sentito prima dell'adozione del provvedimento ed il correlato dovere dell'Amministrazione di acquisire e valutare i dati che il contribuente ha offerto, non può che trovare attuazione nella fase che precede l'emissione del provvedimento - con la conseguenza che, allo stato, il riferimento normativo interno è l'art. 12 della l. 212/00 - , non essendo garanzia sufficiente in questo senso la contestazione successiva e il ricorso in sede amministrativa

secondo quanto previsto dal comma 7 dell'art. 11 del d.lgs. n. 374/1990 e 243 del Reg. (CEE) 2913/92 del 12 ottobre 1992 - Codice doganale comunitario.

In poco tempo la Corte di cassazione è, quindi, passata 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, appunto, 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 preventivo trova la sua ragione d'essere nella considerazione che limitarne l'applicabilità alle procedure in corso, come originariamente affermato, 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 il principio espresso dalla sentenza SOPREPÈ, quando nel nostro sistema giuridico già dal 2000 opera l'art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000 che sancisce l'obbligatorietà del contraddittorio con il contribuente?

Del resto, poiché la ragione ultima del diritto al contraddittorio preventivo 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 o diminuita 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 definitiva, a parere della Corte di cassazione, ed in aderenza ai principi espressi dalla Corte di Giustizia, 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 preceduto da idoneo contraddittorio.

Il senso e la portata della disposizione di cui si tratta sono stati anche essi 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 giustificano 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 recentissima 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 dell'avviso prima del decorso del termine suddetto solo in casi di particolare e motivata urgenza.

Venendo, poi, alle posizioni assunte in merito all'applicazione del diritto al contraddittorio dall'Agenzia delle dogane è da notare che recentemente vi sono stati significativi interventi da parte della Direzione Centrale Accertamenti e Controlli dell'Agenzia delle dogane che si è pronunciata sull'argomento con richiesta di pareri all'Avvocatura generale dello Stato e con successive note rivolta agli Uffici locali.

L'Agenzia, sulla base di un parere dell'Avvocatura, aveva, in un primo tempo, 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, l'Agenzia, 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, l'Agenzia, anche in considerazione del fatto che l'art. 16 del nuovo codice doganale comunitario Reg. 450/08 prevede l'obbligo generale di audizione dell'interessato entro un dato termine per rispondere sulle motivazioni del provvedimento da adottare, prima di assumere qualunque decisione sfavorevole al contribuente, ha concluso che

- il rispetto del termine di garanzia partecipativa del contribuente di cui all'art 12 dello Statuto del contribuente deve essere 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, deve rappresentare 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 deve essere 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 dei termini di cui all'art. 12, della legge n. 212/2000.

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 pvc redatto nel corso della verifica a tavolino notificato contestualmente all'avviso di rettifica, con evidente violazione del diritto al contraddittorio preventivo, così come delineato dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale, gli atti impositivi devono essere dichiarati illegittimi e dunque annullati.

L'accoglimento dei ricorsi riuniti, sulla base di questa eccezione di carattere preliminare, assorbe tutte le ulteriori doglianze di parte rendendo superfluo l'esame del merito dei ricorsi. L'acclarata illegittimità degli atti impositivi travolge necessariamente anche la richiesta conferma, da parte dell'Ufficio finanziario, del recupero legato all'imposta di consumo di € 48,84, anche se non contestato dai ricorrenti.

La Commissione, pertanto, accoglie i ricorsi riuniti. Tenuto conto della complessità della questione trattata e degli intervenuti sviluppi giurisprudenziali, sussistono giusti motivi per l'integrale compensazione delle spese di lite.

PQM

la Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.