

Civile Sent. Sez. 5 Num. 21757 Anno 2024
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: HMELJAK TANIA
Data pubblicazione: 01/08/2024

Oggetto: Tributi – Dazi –
Informazione tariffaria vincolante
- impugnabilità

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 9198/2023 R.G. proposto da
INOX MARKET SERVICE s.p.a., rappresentata e difesa dagli avvocati
Arianna Ninfali e Loris Tosi, elettivamente domiciliata presso lo studio
del secondo in Venezia - Mestre, via Torino n. 151/a e all'indirizzo PEC:
loris.tosi@venezia.pecavvocati.it, come da procura speciale allegata al
ricorso e da successiva procura speciale allegata alla nota del 20 marzo
2024;

– *ricorrente* –

Contro

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, rappresentata e difesa
dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in
Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso le sentenze della Commissione tributaria regionale del Lazio
nn. 4604/02/2022, 4605/02/2022, 4606/02/2022, 4607/02/2022 e
4608/02/2022, tutte depositate il 24.10.2022.

Udita la relazione svolta dal consigliere Tania Hmeljak all'udienza pubblica del 15.05.2024;

Sentito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Stefano Pepe, il quale, ribadendo le conclusioni rese per iscritto, ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso;

Sentiti, per la ricorrente, l'avvocato Arianna Ninfali e, per l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'avvocato dello Stato Francesco Meloncelli.

FATTI DI CAUSA

La CTP di Roma, con sentenza n. 3760/40/2020, dichiarava inammissibile, per carenza di interesse ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ., il ricorso proposto dalla Inox Market Service s.p.a. (Inox) avverso l'ITV 49 (Informazione tariffaria vincolante) n. IT BTI 2018-0049M-126100, con la quale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) aveva rilevato che, diversamente dalle indicazioni della richiedente, che aveva segnalato il codice 7220908000 (che consentiva l'esenzione daziaria della merce oggetto della domanda), quest'ultima andava classificata con il codice della merce 7220204100.

Con la sentenza n. 4604/02/2022, la CTR del Lazio rigettava l'appello proposto dalla Inox avverso la suddetta sentenza, confermando la dichiarazione di inammissibilità del ricorso introduttivo, per carenza di interesse.

La CTP di Roma, con sentenza n. 133/22/2021, rigettava il ricorso proposto dalla Inox Market Service s.p.a. (Inox) avverso l'ITV 45 (Informazione tariffaria vincolante) n. IT BTI 2018-0045M-126100, con la quale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) aveva rilevato che, diversamente dalle indicazioni della richiedente, che aveva segnalato il codice 7219908000 (che consentiva l'esenzione

daziaria della merce oggetto della domanda), quest'ultima andava classificata con il codice della merce 7219351000.

Con la sentenza n. 4605/02/2022, la CTR del Lazio rigettava l'appello proposto dalla Inox avverso la suddetta sentenza, dichiarando l'inammissibilità del ricorso introduttivo, per carenza di interesse;

La CTP di Roma, con sentenza n. 1519/24/2020, rigettava il ricorso proposto dalla Inox Market Service s.p.a. (Inox) avverso l'ITV 47 (Informazione tariffaria vincolante) n. IT BTI 2018-0047M-126100, con la quale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) aveva rilevato che, diversamente dalle indicazioni della richiedente, che aveva segnalato il codice 7219908000 (che consentiva l'esenzione daziaria della merce oggetto della domanda), quest'ultima andava classificata con il codice della merce 7219349000.

Con la sentenza n. 4606/02/2022, la CTR del Lazio rigettava l'appello proposto dalla Inox avverso la suddetta sentenza, dichiarando l'inammissibilità del ricorso introduttivo, per carenza di interesse.

La CTP di Roma, con sentenza n. 1595/21/2020, dichiarava inammissibile, per carenza di interesse ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ., il ricorso proposto dalla Inox Market Service s.p.a. (Inox) avverso l'ITV 46 (Informazione tariffaria vincolante) n. IT BTI 2018-0046M-126100, con la quale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) aveva rilevato che, diversamente dalle indicazioni della richiedente, che aveva segnalato il codice 7219908000 (che consentiva l'esenzione daziaria della merce oggetto della domanda), quest'ultima andava classificata con il codice della merce 7219351000.

Con la sentenza n. 4607/02/2022, la CTR del Lazio rigettava l'appello proposto dalla Inox avverso la suddetta sentenza, confermando la dichiarazione di inammissibilità del ricorso introduttivo, per carenza di interesse.

La CTP di Roma, con sentenza n. 3368/18/2021, rigettava il ricorso proposto dalla Inox Market Service s.p.a. (Inox) avverso l'ITV 51 (Informazione tariffaria vincolante) n. IT BTI 2018-0051M-126100, con la quale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) aveva rilevato che, diversamente dalle indicazioni della richiedente, che aveva segnalato il codice 7220908000 (che consentiva l'esenzione daziaria della merce oggetto della domanda), quest'ultima andava classificata con il codice della merce 7220204900.

Con la sentenza n. 4608/02/2022, la CTR del Lazio rigettava l'appello proposto dalla Inox avverso la suddetta sentenza, dichiarando l'inammissibilità del ricorso introduttivo, per carenza di interesse.

Da tutte le sentenze della CTR impugnate, di identico contenuto, si evince, per quello che qui interessa, che:

- il provvedimento di ITV *"si deve classificare più come atto amministrativo a discrezionalità tecnica che come atto tributario direttamente incidente sulla posizione fiscale del contribuente"*, sicchè segue il regime di impugnabilità degli atti amministrativi;

- le ITV rilasciate dall'Agenzia, a seguito delle richieste presentate dalla Inox, non erano state dichiarate in nessuna delle bollette di importazione della merce;

- non sussisteva, pertanto, l'interesse ad agire, ex art. 100 cod. proc. civ., perchè la Inox *"poteva vantare esclusivamente un interesse ad avvalersi, in futuro, della I.T.V."*.

Contro le suddette decisioni la Inox Market Service s.p.a. proponeva un unico ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi, illustrati con memoria.

L'ADM resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via pregiudiziale di deve riaffermare il principio per il quale nel processo tributario è ammissibile il ricorso cumulativo per

cassazione avverso plurime sentenze rese in un unico contesto dalla CTR, aventi tutte identica motivazione e dispositivo, dipendendo i distinti rapporti giuridici d'imposta tutti dalla risoluzione dell'identica questione di diritto comune a tutte le cause (Cass. sez. un. n. 3692/2009; Cass. n. 11186/2010; n. 15582/2010; n. 8075/2013; n. 15444/2017)

2. Ciò premesso, con il primo motivo, la Inox deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato che la ITV è un atto autonomamente impugnabile, senza ulteriori condizioni, non assimilabile ad un atto amministrativo, sicchè nel giudizio tributario l'interesse del ricorrente ad invocare la tutela giurisdizionale e, dunque, ad impugnare sorge già alla ricezione di un atto adottato dall'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni, fattuali e giuridiche, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento, assuma la forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 cit.

3. Con il secondo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato che, secondo il principio di diritto affermato dalla Corte di Cassazione, l'ITV è un atto autonomamente impugnabile, senza la necessità di attendere che la stessa assuma la veste di uno degli atti elencati all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, dovendo essere tenuta distinta dall'impugnazione dell'eventuale avviso di rettifica, e senza affrontare il tema dell'utilizzo dell'ITV o la sua indicazione nelle bollette di importazione.

4. Con il terzo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990 e 48 CDU, in relazione all'art.

360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non aver la CTR considerato che l'ITV è atto autonomamente impugnabile e per non aver considerato la differenza tra l'impugnazione dell'ITV (non equiparabile all'atto amministrativo), proponibile entro 60 gg dalla comunicazione della sua emissione, l'impugnazione dell'avviso di accertamento, qualora l'operatore commerciale si fosse discostato dalla classificazione doganale indicata da ADM e il giudizio di revisione di una singola bolletta doganale, esperibile nel termine di 3 anni.

5. Con il quarto motivo, lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 33 - 37 REG. UE 952/ 2013, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato che nessuna norma richiede l'indicazione della ITV nella bolletta di importazione e che la società ricorrente aveva effettivamente importato la merce indicando nelle bollette doganali la classificazione tariffaria di cui all'ITV impugnata.

6. Con il quinto motivo, censura le affermazioni della sentenza impugnata con riferimento alle Istruzioni dell'ADM per la stampa, l'uso e la compilazione dei formulari per le dichiarazioni doganali, in relazione all'art. art. 360, comma 1, n. 3) cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato che l'indicazione delle ITV nelle bollette di importazione è prevista solo nelle suddette istruzioni, meri atti interni della Dogana, prive di efficacia vincolante nei confronti dei terzi, per la cui omissione non è prevista alcuna sanzione.

7. Con il sesto motivo, deduce la violazione degli artt. 1, comma 2, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, 100 cod. proc. civ., in relazione all'art. art. 360, comma 1, n. 3) cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato che l'interesse ad agire sussiste quando il processo è l'unico mezzo per ottenere un risultato utile e giuridicamente apprezzabile o per evitare un danno ingiusto, come nel caso in esame, tanto più che la ricorrente aveva comprovato di aver importato la

merce di cui all'ITV impugnata, indicando nelle bollette di importazione il codice daziario indicato dall'ADM e di avere, pertanto, interesse ad ottenere la corretta classificazione tariffaria, anche ai fini di instaurare eventuali giudizi di revisione o ai fini dell'emissione di nuove ITV.

8. Con il settimo motivo, deduce la violazione degli artt. 100 cod. proc. civ. e 39 del d.lgs. n. 104 del 2010 (CPA), in relazione all'art. art. 360, comma 1, n. 3) cod. proc. civ., per non avere la CTR ritenuto applicabile all'ITV il regime di impugnabilità degli atti amministrativi a discrezionalità tecnica.

9. Con l'ottavo motivo, deduce la violazione degli artt. 36 d.lgs. n. 546 del 1992, 111 Cost. e 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) cod. proc. civ., per non aver la CTR indicato i criteri del suo convincimento e per aver considerato in maniera incongrua il quadro probatorio agli atti motivando in modo apparente e contraddittorio.

10. Con il nono motivo, denuncia la violazione degli artt. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 100 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) cod. proc. civ., per grave travisamento della prova, con conseguente errata ricostruzione del fatto che ha condotto ad una violazione di legge; la CTR ha ritenuto, in maniera incomprensibile, che avesse rilevanza decisiva la circostanza che la classificazione della merce non sia stata concretamente utilizzata in un procedimento di importazione concernente una partita di merce determinata, laddove invece la ricorrente ha comprovato di aver importato la merce di cui alla ITV impugnata indicando la classificazione doganale indicata dalla Dogana.

11. Con il decimo motivo, denuncia la violazione degli artt. 1, 7 e 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, 111 Cost., 100 e 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5) cod. proc. civ., per aver la CTR omesso di considerare il seguente fatto decisivo: risulta dalla

documentazione di causa che la ricorrente ha importato la merce di cui alla ITV impugnata utilizzando la classificazione doganale indicata da ADM.

12. Il primo, secondo e sesto motivo, che vanno esaminati congiuntamente per connessione, sono fondati.

12.1 Occorre premettere che, in tema di contenzioso tributario, questa Corte ha più volte affermato che l'elencazione degli «atti impugnabili», contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448 del 2001. Ciò comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è *naturaliter* preordinata, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal citato art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass. 11/02/2015, n. 2616; Cass. 11/05/2012, n. 7344; Cass. 25/02/2009, n. 4513; Cass. 08/10/2007, n. 21045).

12.2 Per quanto riguarda le Informazioni tariffarie vincolanti (ITV), previste e disciplinate dal Regolamento UE del Consiglio n. 952 del 2013, contenente il Codice doganale dell'Unione (CDU), *ratione temporis* applicabile, le stesse sono decisioni amministrative di rilievo comunitario che riguardano l'applicazione della normativa doganale, con le quali, su richiesta degli operatori interessati, le autorità doganali degli Stati membri attribuiscono la classificazione doganale ad una

determinata merce con l'assegnazione del relativo codice di Nomenclatura Combinata (NC) o TARIC.

12.3 L'art. 33, par. 1, del CDU stabilisce che le autorità doganali adottano, su richiesta dell'importatore, decisioni relative a Informazioni tariffarie vincolanti; l'art. 33, par. 2, del CDU precisa che le decisioni ITV *«sono vincolanti (..) per il destinatario della decisione, nei confronti delle autorità doganali, soltanto a decorrere dalla data in cui riceve o si ritiene che abbia ricevuto notifica della decisione»*.

12.4 Si tratta, quindi, di decisioni che hanno piena efficacia giuridica su tutto il territorio dell'Unione e vincolano non solo le autorità doganali dell'UE a riconoscere al richiedente dell'ITV il codice tariffario ivi indicato in ordine alla merce per la quale la decisione è stata rilasciata, per tutte le operazioni successive al suo rilascio, ma anche il destinatario della ITV ad utilizzarla a decorrere dalla data in cui la riceve o si ritiene che l'abbia ricevuta.

12.5 L'operatore richiedente, pertanto, non può discostarsi dalla classificazione indicata dall'amministrazione in relazione alla merce successivamente importata, se non alla condizione di esporsi ad un avviso di rettifica da parte dell'ADM, ove il codice di classificazione da lui indicato nelle relative operazioni doganali risulti diverso rispetto a quello risultante dalla classificazione contenuta nella ITV.

12.6 Va data senz'altro continuità, soprattutto alla luce della più stringente disciplina introdotta dal Codice doganale dell'Unione, all'orientamento di questa Corte (Cass. n. 19998 del 24.07.2019) che ha ritenuto autonomamente impugnabile dal contribuente la ITV rilasciata dall'autorità doganale, anche se non rientrante tra gli atti tassativamente elencati dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto detta decisione, manifestando la volontà dell'Amministrazione in ordine all'aliquota daziaria applicabile in relazione ad un determinata

merce, costituisce una precisa manifestazione della pretesa tributaria esercitata dalla medesima in relazione al prodotto importato.

12.7 Occorre considerare, peraltro, che è lo stesso CDU, all'art. 44, par. 1, a ribadire il principio generale di impugnabilità delle decisioni assunte dalle autorità doganali (*"Qualsiasi persona ha il diritto di proporre ricorso avverso una decisione in materia di applicazione della normativa doganale presa dalle autorità doganali che la riguardi direttamente e individualmente"*).

12.8 Va altresì evidenziato che la Corte di giustizia dell'Unione europea ha da tempo chiarito che *«se un'autorità competente ha fornito un'erronea informazione tariffaria vincolante, il giudice nazionale è tenuto, ai sensi dell'art. 10 CE, ad adottare, nell'ambito delle sue competenze, tutte le misure necessarie affinché la detta informazione sia annullata e venga fornita una nuova informazione tariffaria vincolante, conforme al diritto comunitario. In tale contesto, le modalità e gli effetti delle decisioni adottate dal giudice nazionale sul ricorso rientrano, nei limiti dei principi di equivalenza e di effettività, nel diritto nazionale»* (ordinanza del 19 gennaio 2005, C-206/03 - *SmithKline Beecham plc* - punto 57).

13. Ne consegue che la società contribuente aveva un interesse qualificato, ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ., ad impugnare un atto che, proprio per il suo carattere vincolante, era direttamente lesivo del diritto dedotto in giudizio, avendo la ITV l'effetto di incidere su tutte le operazioni successive al suo rilascio con riferimento alla stessa merce per la quale la decisione è stata rilasciata.

13.1 Sul punto era, pertanto, irrilevante che le ITV fossero state o meno utilizzate per le specifiche operazioni per le quali erano state richieste, essendo le stesse vincolanti anche per le altre operazioni che la società avrebbe effettuato successivamente, non avendo questa altri strumenti a disposizione per eliminarle.

11. L'accoglimento dei predetti motivi assorbe l'esame delle restanti censure.

12. In conclusione vanno accolti il primo, il secondo e il sesto motivo di ricorso, assorbiti gli altri; la sentenza impugnata va cassata, con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, che dovrà procedere ad un nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo e il sesto motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 15 maggio 2024