La rettifica delle dichiarazioni doganali fondata sul sistema "M.E.R.C.E." risulta illegittima qualora la documentazione prodotta nel contraddittorio dal contribuente sia ritenuta idonea a dimostrare la correttezza del valore dichiarato

Maddalena Cecci

Con l'ordinanza n. 11215 dell'11 giugno 2020, la Corte di Cassazione, sezione tributaria, ha riconosciuto che, in assenza di ulteriori elementi probatori, il sistema nazionale di rilevazione dei dati M.E.R.C.E. (Monitoraggio e Rappresentazione del Commercio Estero) non può costituire l'unico parametro di riferimento ai fini della rettifica, ad opera dell'Agenzia delle Dogane, delle dichiarazioni doganali. Pertanto, laddove il contribuente, nel corso del contraddittorio, riesca a dimostrare la correttezza del valore di transazione dichiarato, l'atto impositivo deve ritenersi nullo.

La fattispecie in esame trae origine da tre distinti avvisi di rettifica con cui l'Ufficio contestava alla società contribuente l'attendibilità del valore dichiarato nelle bollette di importazione. Sulla base delle informazioni ricavate dal sistema M.E.R.C.E., l'Agenzia sosteneva, più nel dettaglio, che il prezzo dei prodotti importati dovesse essere indicato in misura superiore, con conseguente rideterminazione dei diritti doganali.

Confermando le statuizioni della Commissione Tributaria Regionale, la Suprema Corte ritiene infondati i motivi prospettati dall'Agenzia delle Dogane e volti a far valere l'illegittimità della pronuncia di secondo grado nella parte in cui ha ritenuto che la documentazione prodotta dal contribuente risultasse sufficiente a dimostrare la congruità del valore indicato e, conseguentemente, ha escluso che la rettifica doganale potesse fondarsi unicamente sui dati contenuti nel sistema M.E.R.C.E..

Con riguardo alla censura diretta ad eccepire l'incompletezza del materiale probatorio, gli Ermellini osservano, in particolare, che la circostanza per cui l'Ufficio doganale aveva ritenuto incompiuta la documentazione prodotta non può in alcun modo costituire un ostacolo per le valutazioni dell'organo giudicante il quale, dunque, può ben riconoscere il pieno assolvimento dell'onere probatorio di cui all'art. 2697 c.c..

Quanto all'ulteriore e concorrente profilo relativo alla carenza di autonomo valore probatorio delle informazioni contenute nella banca dati M.E.R.C.E., la posizione assunta dai Giudici di legittimità si fonda, invece, su una coerente interpretazione delle previsioni recate dagli artt. 29, 30, 31 del Reg. CEE n. 2913/1992 (Codice Doganale Comunitario, oggi sostituito dal Codice Doganale dell'Unione introdotto dal Reg. n. 952/2013), la quale conduce alla

ragionevole conclusione secondo cui il richiamato sistema di rilevazione possa assumere esclusivamente valore presuntivo e, conseguentemente, debba ritenersi inidoneo, di per sé solo, a giustificare una rettifica doganale.

Orbene, le doglianze sollevate dall'Agenzia delle Dogane offrono l'occasione per elaborare alcune brevi riflessioni in ordine al rapporto tra la disciplina che regola la determinazione del valore doganale, il diritto al contraddittorio e l'ampiezza dell'onere probatorio gravante sull'Ufficio che intende condurre una rettifica del valore dichiarato dal contribuente.

A tale proposito, risulta, innanzitutto, necessario chiarire che la determinazione del valore doganale delle merci deve essere compiuta osservando delle precise disposizioni, poste tra loro in sequenza gerarchica.

La regola che si pone al vertice della predetta sequenza è dettata dall'art. 29 Reg. Cee n. 2913/1992 (ora confluito nell'art. 70 Reg. CDU n. 952/2013), il quale dispone, in particolare, che

> "*il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli artt. 32 e 33 […]*".

Nell'introdurre le proprie valutazioni, la Corte ha cura di ribadire la priorità della richiamata disposizione e, quindi, la centralità del criterio del valore di transazione; in tal maniera, allineandosi alla posizione assunta a riguardo dalla Giustizia Comunitaria, ribadisce, infatti, che

> "*l'unico valore rilevante ai fini dell'obbligazione doganale è il valore in dogana; e il valore in dogana coincide di norma col valore di transazione, ossia col prezzo effettivamente pagato o da pagare (Corte giust. 12 dicembre 2013, causa C116/12, Christodoulou e a., punto 28)*".

Procedendo gradatamente, gli Ermellini sottolineano, inoltre, che l'intera disciplina di controllo del valore doganale mira alla costruzione di un sistema di verifica e accertamento

improntato ai principi di equità, uniformità e neutralità ricordando, in particolare, che, all'interno del quadro normativo unionale,

> "*il codice doganale comunitario ha stabilito, con gli artt. 29, 30 e 31, una rigida sequenza di regole di determinazione del valore doganale e il regolamento attuativo del codice ha predisposto una apposita disciplina, regolata dall'art. 181-bis, qualora le autorità doganali abbiano fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29 codice doganale*" [1].

Le statuizioni appena richiamate si rivelano di particolare interesse per comprendere l'*iter* logico che ha condotto i Supremi Giudici a confermare l'illegittimità della rettifica operata dall'Ufficio facendo esclusivo riferimento ai dati rinvenuti presso il database M.E.R.C.E..

Ed invero, procedendo nell'analisi della rigorosa disciplina prevista dall'art. 181-*bis* del Reg. DAC 2454/1993 (ora sostituito dall'art. 140, par. 1 del Reg. Ue 2447/2015), può comprendersi che il ricorso a modalità di verifica del valore doganale diverse dalla regola generale dettata dall'art. 29 del Reg. CCE n. 2913/1992 presuppone la sussistenza di "*fondati dubbi*" in capo all'Ufficio in ordine alla congruità del valore dichiarato rispetto al prezzo effettivamente corrisposto.

Muovendo dal dettato normativo di cui all'art. 181-*bis* del Reg. DAC 2454/1993, deve dunque evidenziarsi, più nel dettaglio, che la legittima adozione delle modalità di determinazione dettate dagli artt. 30 e 31 Reg. CCE n. 2913/1992 (oggi, art. 74 Reg. CDU n. 952/2013) risulta necessariamente subordinata all'instaurazione di un contraddittorio nel corso del quale il contribuente abbia potuto rappresentare le proprie ragioni e replicare alle contestazioni fondate sugli elementi presuntivi che l'Amministrazione pone alla base delle proprie rimostranze.

Ne deriva, quindi, che l'Agenzia potrà legittimamente discostarsi dalla regola del valore di transazione e procedere attenendosi alle disposizioni dell'art. 30 cit. e, in via di ulteriore subordine, a quelle dell'art. 31 [2] cit. unicamente nelle ipotesi in cui il contraddittorio non permetta di addivenire ai necessari chiarimenti in ordine al valore della merce [3].

Il ragionamento sin qui condotto consente di ravvisare nella tutela del diritto al contraddittorio il fine ultimo della disciplina in esame nonché dell'interpretazione che di essa

fornisce la giurisprudenza.

D'altra parte, secondo un consolidato orientamento della Corte di Giustizia [4], il principio del contraddittorio endoprocedimentale di carattere "comunitario" (invocabile, quindi, rispetto ad ogni fattispecie che interessi i tributi armonizzati, ivi inclusi i dazi doganali) ed inteso nella sua più ampia accezione, trova il proprio substrato normativo, oltre che negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, soprattutto nel "diritto ad una buona amministrazione" riconosciuto dall'art. 41 della medesima Carta di Nizza secondo cui, per quanto qui di interesse,

> "*ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione*" e "*tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni*"[5].

A ciò si aggiunga, peraltro, che anche la scelta di ricondurre i sistemi di rilevazione statistica – quale è il database M.E.R.C.E. [6] – tra gli strumenti utilizzabili solo in ultima istanza, ai sensi dell'art. 31 Reg. CCE n. 2913/1992 (oggi, art. 74, par. 2, Reg. CDU n. 952/2013) [7], depone a favore di un'interpretazione della disciplina in esame volta a prediligere la determinazione dei valori doganali delle merci attraverso un attento riscontro documentale e, in ogni caso, l'instaurazione di un contraddittorio preventivo.

Sulla scorta di tali considerazioni, pare dunque pienamente condivisibile, oltreché coerente con il quadro normativo unionale di riferimento, la conclusione cui perviene la Corte e, in particolare, la spiegazione che la stessa offre delle motivazioni rilasciate dai giudici di merito sottolineando che questi, attraverso una valutazione svolta in contraddittorio (e non più sindacabile in sede di legittimità), hanno ritenuto che la documentazione prodotta dalla contribuente fosse dotata di "*capacità probatoria idonea a interferire con la valenza presuntiva dei dati statistici fondanti la pretesa*".

Ne deriva, quindi, che, in assenza di ulteriori elementi idonei a supportare le rilevazioni

statistiche derivanti dalle elaborazioni della banca dati M.E.R.C.E., la Cassazione non può che riconoscere la manifesta infondatezza della pretesa impositiva [8].

---

[1] Dello stesso avviso anche le precedenti pronunce Cass. civ., sez. V, 4 aprile 2013, n. 8323; Cass. civ., sez. V, 13 settembre 2013, n. 20931.

[2] Secondo la previsione di cui all'art. 31 del Reg. CEE n. 2913/1992 (ora sostituito dall'art. 74, par. 2, Reg. CDU n. 952/2013), laddove neppure i metodi di cui all'art. 30 consentano di superare i dubbi in ordine alla veridicità dei dati indicati, l'Ufficio potrà allora procedere "*[…] ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali: — dell'accordo relativo all'attuazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio – M1 del 1994 -; — dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio – M1 del 1994 e — delle disposizioni del presente capitolo*".

[3] Tale lettura trova piena conferma, peraltro, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr., *ex plurimis*, Corte di Giustizia, sentenza 12 dicembre 2013, C-116/12, *Ioannis Christodoulou e a.*; Corte di Giustizia, sentenza 20 dicembre 2017, C-529/16, *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH c. Hauptzollamt Meinchen*).

[4] Cfr., *ex plurimis*, Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, C- 349/07 *Sopropé*, con cui il "diritto di essere ascoltati" assume il valore di principio fondamentale del diritto dell'Unione Europea, in "*qualsiasi procedimento*", essendo ritenuto "*radicato nelle tradizioni costituzionali degli Stati membri*", anche in assenza di norme specifiche.

[5] Una declinazione del principio appena descritto parrebbe ravvisarsi, in ambito doganale, nell'art. 22, par. 6, del nuovo Codice Doganale dell'Unione, introdotto dal Reg. 952/2013, laddove viene cristallizzato un generale diritto di difesa precedente all'emanazione dell'atto di accertamento doganale che, in buona sostanza, può tradursi nel riconoscimento di una sorta di diritto al contraddittorio anticipato.

[6] La banca dati M.E.R.C.E. rappresenta uno strumento ad esclusivo appannaggio dell'Agenzia delle Dogane (ed i cui contenuti non risultano, quindi, in alcun modo accessibili o conoscibili da contribuenti e giudici), che opera elaborando le informazioni provenienti da una pluralità di dichiarazioni e, sulla scorta di queste indicazioni, individua, rispetto a ciascuna voce doganale, un valore medio statistico da attribuire ai prodotti importati nonché un minimo e un massimo all'interno del quale il prezzo definito può ragionevolmente variare.

[7] Cfr. in questo senso, Cass. civ., sez. V, 3 dicembre 2019, n. 31464.

[8] Negli stessi termini si esprime Cass. civ. Sez. V Sent., 23 gennaio 2019, n. 1787. Conduce lo stesso ragionamento ma perviene, in ragione di una diversa valutazione degli elementi di prova, a conclusioni favorevoli all'Agenzia delle Dogane Cass. civ. sez. V, 26 novembre 2019, n. 30761.