



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

**Oggetto:** TRIBUTI -  
dazio antidumping

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ANGELINA-MARIA PERRINO	- Presidente -	
LUCIO LUCIOTTI	- Consigliere Rel.-	PU. 16/09/2025
GIANLUCA GRASSO	- Consigliere -	R.G.N. 22727/2022
SALVATORE LEUZZI	- Consigliere -	Cron.
ANDREA ANTONIO SALEMME	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 22727-2022 R.G. proposto da:

**AGENZIA DELLE DOGANE**, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (pec:  
ags.m2@mailcert.avvocaturastato.it) presso i cui uffici in Roma, alla via  
dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

**- ricorrente e controricorrente incidentale -**

**contro**

**[REDACTED]**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
**[REDACTED]** rappresentata e difesa, per procura speciale in calce  
al ricorso, dagli avv.ti Sara ARMELLA (pec:  
sara.armella@ordineavvocatigenova.it) e Silvana MELIAMBRO (pec:





il dazio antidumping per i beni di origine cinese, oltre a recuperare l'IVA ed applicare le relative sanzioni.

2. [REDACTED] impugnava con separati ricorsi gli atti impositivi dinanzi alla CTP di Genova che, riuniti i ricorsi, li accoglieva limitatamente alle sanzioni, confermandoli per il resto.

3. Entrambe le parti impugnavano la sentenza di primo grado dinanzi alla CTR della Liguria che rigettava sia l'appello principale della società importatrice che l'appello incidentale proposto dall'Ufficio.

3.1. I giudici di appello confermavano gli atti impositivi in considerazione degli esiti delle indagini condotte dall'OLAF che aveva accertato che il trattamento effettuato dalla società indiana [REDACTED] sui tubi di acciaio corrispondenti alla voce doganale SA7304 importati dalla Repubblica Popolare Cinese non soddisfaceva la regola di origine sicché i tubi riesportati verso l'Unione europea, essendo già prodotti finiti, dovevano considerarsi di origine cinese con conseguente sottoposizione al dazio antidumping. A diversa conclusione non si poteva pervenire a seguito della procedura d'inchiesta avviata dalla Commissione Europea per il periodo 10 aprile 2009 – 30 settembre 2016, che aveva riguardato solo marginalmente il periodo agosto 2010 - dicembre 2018, oggetto dell'indagine dell'OLAF.

3.2. Sostenevano, inoltre, i giudici di appello che l'accertamento non difettava di motivazione, disponendo la società importatrice degli elementi sufficienti per approntare le difese, compreso il contenuto degli allegati di cui erano riportate le parti essenziali; che l'Ufficio aveva dato conto dei rilievi della società e che non trovava applicazione l'art. 119 Codice Doganale Unionale in quanto l'Agenzia aveva rilevato che non risultava allegato alcun certificato di origine alle operazioni contestate, l'Agenzia si era semplicemente attenuta alle direttive impartite dall'Olaf, né poteva essere invocata la buona fede da parte di un importatore abituale del settore.



3.3. Rigettavano, infine, l'appello incidentale proposto dall'Agenzia doganale avverso la statuizione di primo grado di annullamento delle sanzioni, ritenendo che la [REDACTED] aveva tratto il convincimento di operare regolarmente dall'esito dell'inchiesta della Commissione Europea, che aveva appurato la capacità della [REDACTED] di effettuare le lavorazioni sui tubi importati tali da comportarne la natura di origine indiana e la circostanza che tale indagine era quasi totalmente precedente alle importazioni in esame portava a concludere che tale elemento fosse sufficiente ai fini dell'assolvimento dell'onere probatorio dell'assenza di colpa in capo alla società.

4. L'Agenzia delle Dogane proponeva ricorso per cassazione con atto affidato ad un unico motivo, cui resisteva la [REDACTED] con controricorso e ricorso incidentale affidato a quattro motivi.

5. La ricorrente depositava controricorso al ricorso incidentale mentre la controricorrente depositava memoria ed istanza per la trattazione della causa in pubblica udienza.

6. All'esito dell'adunanza camerale del 29 gennaio 2025, questa Corte pronunciava ordinanza interlocutoria n. 4759/2025 con cui rimetteva la causa alla pubblica udienza «stante le questioni di natura nomofilattica che devono essere esaminate, avuto particolare riguardo all'efficacia scriminante della buona fede, in tema di sanzioni, come codificata dall'art. 220 C.D.C. e al rapporto tra quest'ultima norma e le disposizioni di cui agli artt. 5, 6 e 10 del d.lgs. n. 472 del 1997, che detta i principi generali in materia di sanzioni (cfr. Cass., 4 agosto 2020, n. 16625)».

7. Il Pubblico ministero ha depositato conclusioni scritte.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Ritiene il Collegio di dover preliminarmente esaminare i motivi di ricorso incidentale in quanto logicamente pregiudiziali all'unico motivo dedotto dalla ricorrente principale, diretto a censurare la statuizione



d'appello di annullamento delle sanzioni applicate alla società importatrice.

2. Tra questi assume priorità logica l'esame del terzo motivo di ricorso incidentale con cui si deduce la violazione e/o errata applicazione degli artt. 7 della legge n. 212 del 2000 e 11, comma 5 *bis*, del decreto legislativo n. 374 del 1990, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la sentenza d'appello escluso il vizio di motivazione dei provvedimenti impugnati che rinviava al contenuto di un Rapporto Olaf non integralmente allegato.

3. Il motivo è inammissibile.

Secondo questa Corte la valutazione della congruità della motivazione dell'avviso di accertamento è una questione di merito. Si è, infatti, affermato che «In tema di avviso di accertamento tributario, lo stabilire se, in concreto, la sua motivazione risponda o no ai requisiti di validità - che, in generale, possono riferirsi anche ad elementi extratestuali che il contribuente sia in grado di conoscere - è compito del giudice tributario e non è dato al contribuente, se la decisione è motivata, sollecitare alla Corte di cassazione una revisione critica, salvo che non vengano enunciati ed evidenziati, nel ricorso, specifici errori di diritto in cui il giudice di merito sia incorso» (Cass. n. 9582/2013; conf. Cass. n. 18750/2025 e n. 18751/2025).

Nel caso di specie, il giudice d'appello ha affermato, a seguito di un accertamento in fatto che la ricorrente non ha censurato sotto il profilo del vizio di motivazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., che gli avvisi erano adeguatamente motivati, in quanto la «*Società disponeva degli elementi sufficienti per approntare le proprie difese, compreso il contenuto degli allegati di cui sono riportate le parti essenziali*». Tanto basta per far ritenere congruamente motivati gli atti impositivi in relazione ai quali la società contribuente ha spiegato ampie ed articolate difese, effettivamente approntate fin dal primo grado di giudizio (v. Cass. n. 6335/2025), come peraltro dimostrato dal fatto che



la stessa non ha dedotto al riguardo di aver subito uno specifico pregiudizio.

4. Il motivo è comunque manifestamente infondato.

È orientamento consolidato di questa Corte quello secondo cui il requisito formale della motivazione dell'atto impositivo di cui all'art. 7 della legge n. 212 del 2000, può essere assolto anche *per relationem*, «ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento» (Cass. n. 9323/2017), sicché «la motivazione "per relationem" è legittima se il contribuente ha avuto conoscenza dell'atto a cui si è fatto rinvio, in tutti gli elementi necessari a spiegare le difese che poi sono state effettivamente approntate fin dal primo grado di giudizio» (Cass. n. 6409/2025).

Principi applicabili anche agli avvisi di rettifica in materia doganale, all'art. 11, comma 5 bis, del d.lgs. n. 374 del 1990, in cui l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo deve ritenersi assolto anche attraverso la motivazione "per relationem" alle risultanze dell'indagine condotta dall'OLAF (Cass. n. 4639/2020, n. 8399/2013, n. 2749/2009).

Più recentemente si è affermato che l'avviso di accertamento in materia doganale che si fondi su verbali ispettivi OLAF, i quali, pur avendo carattere riservato» (art. 8 Regolamento CE n. 1073 del 1999), «ma possono essere utilizzati dall'Amministrazione nei procedimenti giudiziari per inosservanza della regolamentazione doganale, è legittimamente motivato ove risponda alle prescrizioni dell'art. 11, comma 5-bis, del d.lgs. n. 374 del 1990, ossia riporti nei tratti essenziali, ai fini



dell'esercizio del diritto di difesa, il contenuto di quegli atti presupposti richiamati "per relationem", anche se non allegati, non rientrando la produzione del rapporto finale OLAF tra i requisiti di validità della motivazione. Tale principio vale a maggior ragione per i documenti, cui faccia rinvio il rapporto OLAF allegato all'avviso di accertamento» (Cass. n. 23686/2022; conf. Cass. n. 10118/2017).

Si è quindi precisato che «La motivazione dell'avviso di accertamento costituisce requisito formale di validità dell'atto impositivo, distinto da quello dell'effettiva sussistenza degli elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, l'indicazione dei quali è disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria operanti nell'eventuale giudizio avente ad oggetto detta pretesa» (Cass. n. 4639/2020, cit.; v. anche Cass. n. 8399/2013).

Pertanto, non coglie nel segno la ricorrente incidentale quando sostiene che non possono rappresentare valida motivazione della pretesa impositiva i documenti richiamati *per relationem* che contengono chiare formule dubitative.

E neppure coglie nel segno quando lamenta la mancata allegazione agli atti impugnati del rapporto dell'OLAF nella sua integralità.

Invero, l'avviso di accertamento che si fonda su verbali ispettivi Olaf - i quali hanno carattere riservato (art. 8 Regolamento CE n. 1073 del 1999), ma possono essere utilizzati dall'Amministrazione nei procedimenti giudiziari per inosservanza della regolamentazione doganale - è legittimamente motivato ove, rispondendo alle prescrizioni dell'art. 11, comma 5 bis, d.lgs. n. 374 del 1990, riporti nei tratti essenziali, ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, il contenuto degli atti presupposti richiamati *per relationem* ancorché non allegati (Cass. n. 23985 del 2008), dovendosi ritenere la produzione del rapporto finale OLAF non inclusa tra i requisiti di validità della motivazione dell'atto impositivo (Cass. n. 10118 del 2017).



E proprio dal principio giurisprudenziale appena sopra menzionato discende che il contribuente ha diritto di conoscere tutti gli atti richiamati nell'avviso per integrare la motivazione, ma non anche gli eventuali altri atti il cui contenuto sia (quantomeno nella parte rilevante) già riportato nell'avviso o che siano in esso meramente menzionati, ove la motivazione sia già sufficiente (e la loro menzione abbia, pertanto, mero valore "narrativo"): ne deriva che, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta per il contribuente dimostrare l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui quello impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'avviso impugnato, sia necessaria ad integrarne la motivazione (v. Cass. n. 26683 del 2009).

Prova che, nella specie, non è stata fornita.

In definitiva, il motivo in esame, per tutte le complessive argomentazioni svolte, va rigettato.

4. Venendo, quindi, al primo motivo del ricorso incidentale, con lo stesso si deduce, in via pregiudiziale, l'omesso esame di fatti decisivi per la risoluzione della controversia e la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., avendo la sentenza impugnata statuito in maniera del tutto avulsa sia dalle circostanze fattuali, pacifiche e non controverse, che dalle risultanze probatorie in atti. I giudici di secondo grado non avevano attribuito alcun rilievo alla copiosa documentazione prodotta dalla quale si evinceva che i prodotti acquistati e importati dalla società erano di origine indiana e che non erano stati oggetto di un mero trasbordo. I prodotti importati erano stati scortati da regolare certificato di origine, rilasciato dalla Camera di Commercio indiana, e che [REDACTED] era in possesso di numerose certificazioni di Enti internazionalmente riconosciuti che testimoniavano la capacità produttiva dell'impianto sito in India, occupante oltre 700 addetti, come confermato anche dalla stessa Commissione europea con il Reg. UE 2017/2093, anche attraverso



accessi sul posto. La sentenza impugnata aveva operato un travisamento dei fatti e delle circostanze del caso attribuendo valore probatorio unicamente alle conclusioni dell'OLAF, in assenza di elementi che consentissero di riferire i risultati dell'indagine (svolta «a tavolino») alle operazioni contestate, basandosi su dati statistici aggregati, riferiti ad una pluralità di operatori e a centinaia di operazioni doganali.

5. Con il secondo motivo si deduce, la violazione e/o errata applicazione dell'art. 2697 cod. civ. e degli artt. 3, 9 e 11 Reg. UE 883/2013, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Sostiene la ricorrente incidentale che la sentenza impugnata era erronea nella parte in cui non aveva riconosciuto la violazione dell'art. 2697 cod. civ., in quanto la pretesa dell'Ufficio si fondava unicamente su alcuni riferimenti contenuti in un'indagine Olaf non riconducibili alle operazioni contestate e smentiti dalla più approfondita indagine svolta dalla Commissione europea. La Dogana, per contestare l'origine certificata dalla Camera di Commercio indiana, con certificati d'origine validi ed efficaci, avrebbe dovuto dimostrare, incombendo sulla stessa il relativo onere probatorio, che i beni importati non erano stati realizzati da ██████████, ma erano originari della Cina, mentre l'Ufficio si era limitato a richiamare un'indagine dell'Olaf. Contrariamente a quanto affermato dalla sentenza impugnata, l'indagine seguita sul posto dalla Commissione europea aveva espressamente convalidato l'origine indiana dei prodotti, stabilendo che dall'inchiesta era risultato che la lavorazione a freddo trasformava il prodotto in modo sostanziale. La sentenza impugnata era illegittima avendo omesso di considerare che nell'ipotesi in cui l'accertamento scaturiva da una indagine Olaf gravava comunque sull'Amministrazione l'onere di provare che le contestazioni dell'Olaf si riferivano direttamente e specificamente ai prodotti sottoposti a rettifica e, in tal senso, rilevava anche il carattere dubitativo della stessa informativa Olaf avendo ipotizzato presunte frodi doganali sulle importazioni di tubi senza saldatura in acciaio inox dichiarati originari



dell'India sospettati di essere originari della Cina. In particolare, l'Olaf non aveva identificato eventuali società indiane specificamente coinvolte nella frode, si era limitato a un mero incrocio di dati statistici su decine di operatori indiani rilevati «a tavolino», non avendo l'Olaf mai visitato gli stabilimenti di [REDACTED]. La società [REDACTED] pur non essendone onerata, aveva dimostrato che il fornitore indiano era un effettivo produttore di tubi di acciaio inossidabile trafilati o laminati a freddo, originari dell'India, in possesso di numerosi certificati e attestazioni di qualità, come confermato anche da due recenti sentenze della Corte fiscale di Düsseldorf e da due recenti provvedimenti adottati dalla Dogana ungherese e dalla Dogana polacca. Ancora, con riferimento ai tubi di acciaio inossidabile a freddo, era idonea a conferire l'origine indiana la lavorazione sostanziale effettuata in India da [REDACTED] su profilati grezzi (con voce doganale – v.d. 7304 49) importati dalla Cina e che consentiva di trasformarli in tubi di acciaio trafilati o laminati a freddo (v.d. 7304 41), come riscontrato anche dalla consulenza tecnica del Prof. [REDACTED] prodotta nel giudizio di primo grado.

6. La ricorrente incidentale ha chiesto, dunque, la rimessione degli atti alla Corte di Giustizia cui prospettare i seguenti quesiti:

1) se un report Olaf, privo di riscontri concreti sulle operazioni effettuate da un importatore, sia, di per sé, sufficiente a fondare la rettifica dell'Ufficio o se, al contrario, l'Agenzia delle dogane abbia l'onere di provare che le conclusioni dell'Ufficio europeo antifrode si riferiscono specificamente alle importazioni contestate;

2) se un regolamento dell'unione europea, dotato di immediata e diretta applicazione in tutti gli Stati membri, possa considerarsi fonte gerarchicamente sovraordinata rispetto a un Report conclusivo delle indagini Olaf;

3) in caso di risposta affermativa, se le indagini dell'Ufficio europeo antifrode possano giungere a una conclusione opposta rispetto ai risultati di un'inchiesta sull'accertamento dell'origine delle merci eseguita dalla



Commissione europea nei confronti di medesimi fornitori (Reg. UE 2017/2093), ovvero se debbano conformarvisi;

4) in subordine, se l'indagine Olaf possa richiamarsi unicamente a dati statistici riconosciuti come «contraddittori» dalla stessa Commissione europea con il Reg. UE 2017/2093.

7. I precedenti due motivi di ricorso incidentale (primo e secondo), che possono essere esaminati congiuntamente per la stretta connessione delle questioni ivi poste e che, in buona sostanza, a prescindere quindi dai paradigmi censori dedotti, criticano l'erronea applicazione da parte dei giudici di appello delle regole di origine in materia di classificazione doganale, sono fondati e vanno accolti.

7.1. Pare opportuno premettere che dal contenuto degli atti processuali e, in particolare, dal ricorso (estratto del rapporto OLAF riprodotto a pag. 8) e dalla memoria della controricorrente (estratti dei processi verbali della Dogana di Genova riprodotti a pag. 4) emerge che i tubi importati dalla Repubblica Popolare Cinese erano classificati nelle sottovoci 7304 11, 7304 49 e 7306 40, con la precisazione che la terza classificazione era sbagliata.

7.2. Ciò precisato, con riferimento alla fattispecie in esame viene prioritariamente in rilievo la sentenza della Corte di giustizia UE del 21 settembre 2023 in causa C-210/22, *Stappert Deutschland GmbH*, sulla regola d'origine di cui all'allegato 22-01 al reg. (UE) n. 2015/2446, relativamente all'acquisizione dell'origine non preferenziale dei tubi di acciaio inox formati a freddo e classificati alla voce doganale 7304 41 con fabbricazione a partire da profilati cavi classificati alla v.d. 7304 49.

Evidenziato preliminarmente che il citato intervento della Corte di giustizia UE sulle medesime questioni oggetto del presente giudizio priva di rilevanza la richiesta di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE, sollecitata dalla ricorrente incidentale, osserva il Collegio che ai fini della corretta determinazione degli effetti di tale sentenza sul presente giudizio, premesso che il reg. (UE) n. 2015/2446 è un 'regolamento delegato', in



quanto volto a dare attuazione, integrandovisi, alla fonte normativa primaria costituita dal reg. (UE) n. 2013/952 recante il 'Codice Doganale dell'Unione' (CDU), cui, per l'effetto, è gerarchicamente vincolato ex art. 290 TFUE, v'è da rilevare che la regola d'origine dell'allegato 22-01, prima della sentenza medesima, prevedeva che la merce potesse acquisire l'origine del Paese di lavorazione soltanto in due casi: a) se essa avesse subito un cambiamento della cd. 'voce principale' (con riferimento alle prime quattro cifre, o "digit", della classificazione, cui, nell'applicazione della nomenclatura, seguono altresì le due cifre della 'sottovoce' e per vero anche altre ulteriori, con sempre maggior grado di dettaglio); ovvero b) se i tubi della voce doganale (v.d.) 7304.41 fossero stati realizzati a partire da profilati cavi di cui alla v.d. 7304 49, così restando limitata a questo solo rapporto di trasformazione la rilevanza della diversità delle sottovoci (giust'appunto da 41 a 49).

Su tale sostrato normativo è andata innestandosi la citata sentenza, in conclusione della quale la Corte di giustizia UE, investita di rinvio pregiudiziale dal Giudice tributario austriaco in un caso riguardante l'origine di sbocchi di tubo di acciaio inossidabile laminati a freddo che, a partire da importazioni cinesi, avevano ricevuto l'ultima lavorazione in Corea del Sud, dopo un'ampia analisi al contempo tecnica e giuridica, giunge ad enunciare due principi, compenetrantisi vicendevolmente.

Il primo enuncia:

*La regola primaria applicabile alle merci di cui alla sottovoce 7304 41 del sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci, prevista all'allegato 22-01 del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in merito alle modalità relative a talune disposizioni del codice doganale dell'Unione, come modificato dal regolamento delegato (UE) 2018/1063 della Commissione, del 16 maggio 2018, deve essere interpretata nel senso che non rientra nella nozione di «profilato cavo», ai sensi di tale regola, uno «sbozzo di*



*tubo» formato a caldo, diritto e a parete di spessore uniforme, che non soddisfa i requisiti di una norma tecnica per tubi senza saldatura in acciaio inossidabile lavorati a caldo e a partire dal quale sono fabbricati, mediante trasformazione a freddo, tubi di sezione e spessore di parete diversi rientranti nella sottovoce 7304 41 del sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci.*

È importante rilevare che, nell'indicare ciò che "non rientra nella nozione di «profilato cavo»", la Corte di Giustizia, di converso, indica altresì ciò che rientra, non solo e non tanto nella nozione di profilato cavo, ma direttamente nella nozione di tubo, ossia lo "«sbozzo di tubo» formato a caldo, diritto e a parete di spessore uniforme", che "soddisfa i requisiti di una norma tecnica per tubi senza saldatura in acciaio inossidabile lavorati a caldo e a partire dal quale sono fabbricati, mediante trasformazione a freddo, tubi di sezione e spessore di parete diversi rientranti nella sottovoce 7304 41". In ragione di ciò, lo sbozzo di tubo avente tali caratteristiche, definibile direttamente tubo, legittima l'applicazione della regola d'origine, in tanto in quanto, a partire da esso, sono 'fabbricati' tubi di sezione e spessore di parete diversi rientranti nella sottovoce 7304 41, mediante 'trasformazione a freddo' (sentenza CGUE citata, punto 49). Talché, in rapporto allo sbozzo di tubo (che in definitiva è un tubo pur lavorato in modo ancora approssimativo), assume ("rectius", seguita ad assumere) rilevanza il passaggio, per effetto della (ulteriore) lavorazione consistente nella "trasformazione a freddo", dalla sottovoce 49 alla sottovoce 41.

Proprio il profilo da ultimo accennato sul passaggio dall'una all'altra sottovoce riemerge "funditus" nel secondo principio enunciato dalla Corte di giustizia, che giunge financo ad invalidare la regola primaria.

Infatti, vi si legge:

*La regola primaria applicabile alle merci di cui alla sottovoce 7304 41 del sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci, prevista all'allegato 22-01 del regolamento delegato 2015/2446, come*



*modificato dal regolamento delegato 2018/1063, è invalida nella parte in cui esclude che il cambiamento di voce tariffaria risultante dalla trasformazione di tubi della sottovoce 7304 49 di tale sistema armonizzato in tubi e profilati cavi, senza saldatura, di ferro o di acciaio, trafilati o laminati a freddo (ridotti a freddo) rientranti nella sottovoce 7304 41 del suddetto sistema armonizzato, conferisca a questi ultimi il carattere di prodotti originari del paese in cui tale cambiamento ha avuto luogo.*

A commento di questo secondo principio, preme osservare che la ragione dell'invalidità della regola primaria risiede nell'illegittima "esclusione", e dunque irrilevanza, in essa, del "cambiamento di voce tariffaria" dalla sottovoce 7304 49 alla sottovoce 7304 41.

Tuttavia, a venire in linea di conto ai fini dell'illegittimità dell'esclusione, non è di per sé solo il "cambiamento di voce tariffaria", che assume una necessaria ma insufficiente valenza formale, ma è il "cambiamento" purché, sul piano della sostanza, "risulti" – ossia sia sorretto o giustificato – da un'effettiva "trasformazione" riguardante "tubi della sottovoce 7304 49" "in tubi e profilati cavi, senza saldatura, di ferro o di acciaio, trafilati o laminati a freddo (ridotti a freddo) rientranti nella sottovoce 7304 41".

Ed in effetti, con riferimento al criterio del cambiamento di voce tariffaria previsto nella regola primaria, la Corte di giustizia UE, richiamando il proprio precedente (sentenza dell'11 febbraio 2010, Hoesch Metals and Alloys, C-373/08, punto 42) ha ribadito che «non basta ricercare i criteri per la determinazione dell'origine delle merci nella classificazione doganale dei prodotti trasformati, giacché la tariffa doganale comune è stata concepita in funzione di esigenze specifiche, non già al fine di consentire la determinazione dell'origine delle merci» (punto 57) e ha ricordato, richiamando un altro suo precedente (sentenza dell'11 febbraio 2010, Hoesch Metals and Alloys, C-373/08, punto 43), che, seppure «il cambiamento di classificazione tariffaria di una merce,



*dovuto all'operazione di trasformazione di essa, costituisca un'indicazione del carattere sostanziale della sua trasformazione o della sua lavorazione, cionondimeno una trasformazione o una lavorazione può avere carattere sostanziale anche in mancanza di un siffatto cambiamento di classificazione tariffaria. Il criterio del cambiamento di classificazione tariffaria copre la maggior parte delle situazioni, ma non consente di individuare tutte le situazioni in cui la trasformazione o la lavorazione della merce è sostanziale».*

Alla luce di ciò, assume importanza il cambiamento (anche) della (sola) sottovoce, da 49 a 41, a prescindere dal mantenimento della voce principale (7304), perché (anche) il cambiamento della (sola) sottovoce è idoneo a rappresentare, nel sistema di classificazione, l'effettiva "trasformazione" sostanziale conseguente al processo di lavorazione; processo in relazione al quale assume, in parallelo, importanza – come nuovamente già nel primo principio – (anche) la mera trasformazione a freddo (non essendo dunque necessaria "a contrario" la trasformazione a caldo) "sub specie", segnatamente, della cd. "riduzione a freddo" in termini di "trafilatura" o "laminazione" che ne costituiscono una modalità esecutiva.

8. In una prospettiva di sintesi di entrambi i principi affermati dalla Corte di giustizia UE, due sono, ad avviso del Collegio, gli elementi essenziali emergenti dalla predetta sentenza, che meritano di essere rimarcati:

- il primo ha riguardo al fatto che (peraltro in assonanza ai generali principi di marca unionale in ordine alla prevalenza della sostanza sulla forma) è ben possibile che si abbia lavorazione sostanziale idonea a determinare l'origine della merce ex art. 60 CDU anche in assenza di cambiamento della voce principale (7304), sebbene il cambiamento debba essere registrato pur sempre a livello di sottovoci, con il passaggio da 49 a 41;



- il secondo ha riguardo al fatto che è ben possibile che la lavorazione sostanziale – sottesa al cambiamento (se non della voce principale, comunque) della sottovoce – consista anche in un processo di lavorazione a freddo (oltrech  a caldo), ben potendo anche la lavorazione a freddo (al pari dell'altra) comportare modifiche irreversibili delle propriet  fisiche delle merci sufficientemente incisive da imprimere loro sostanziali (e quindi essenziali) caratteristiche nuove, legittimanti l'attribuzione dell'origine doganale nel Paese o Territorio di siffatta trasformazione.

9. Alla stregua di quanto fin qui detto, si pu  affermare che ai sensi dell'art. 60 CDU, le merci alla cui produzione contribuiscono due o pi  Paesi o Territori sono considerate originarie del Paese o Territorio in cui hanno subito l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale ed economicamente giustificata, effettuata presso un'impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo o abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione.

10. Alla luce del superiore quadro normativo-giurisprudenziale deve essere esaminato il caso di specie che   sovrapponibile al caso esaminato dalla Corte di giustizia UE nella sentenza esaminata, avendo la societ  contribuente importato dall'indiana [REDACTED] prodotti della sottovoce 7304 41 a fronte dell'avere la [REDACTED] importato dalla Cina, e sottoposto a lavorazione a freddo in India, semilavorati della sottovoce 7304 49.

Al cospetto di tale situazione di fatto, la sentenza impugnata, ritenendo non soddisfatta nella specie la regola di origine in base alle risultanze di una indagine OLAF, peraltro svalutando le numerose allegazioni difensive, tra cui una perizia di parte, e soprattutto le risultanze delle indagini svolte dalla Commissione europea, cui aveva fatto seguito l'emanazione del Reg. UE 2017/2093, anche attraverso accessi sul posto, che anche se per una minima frazione temporale, comunque aveva riguardato le importazioni contestate, e che confermavano i contenuti delle numerose certificazioni di Enti



internazionalmente riconosciuti che attestavano la capacità produttiva dell'impianto della ██████████ sito in India, non ha fatto corretta applicazione dei principi enunciati dalla Corte di giustizia UE nella sentenza sopra esaminata.

11. Con riferimento, invece, all'importazione dalla Cina di beni rientranti nella voce doganale 7304 11, poi esportati in Europa con la voce doganale 7304 41, era stata posta questione pregiudiziale, peraltro proprio con riferimento all'importazione nell'UE di prodotti lavorati in India da ██████████ volta a verificare *“se la regola primaria per la determinazione dell'origine relativa alla sottovoce 7304 41 del sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci, prevista all'allegato 22-01 del regolamento delegato 2015/2446, sia valida nella parte in cui esclude che per il cambiamento dell'origine dei tubi rifiniti a caldo di cui alla sottovoce 7304 11, conformi alla norma ASTM A312, sia sufficiente la loro trasformazione a freddo (riduzione a freddo)”*.

In relazione a tale questione, è intervenuta la recentissima sentenza della CGUE del 2 ottobre 2025, in causa C-86/24, *CS STEEL a.s.*, che, pur confermando, al punto 20, il secondo principio affermato dalla sentenza *Stappert* in causa C-210/22, sul rilievo che *«una trasformazione a freddo dei tubi rientranti nella sottovoce 730411 del SA, che ha l'effetto di modificarli in modo tale da rientrare nella sottovoce 730441 del SA, benché possa comportare una modifica importante delle loro proprietà, non conduce, per questo solo fatto, a una modifica della destinazione e della composizione iniziale di tali tubi»* (p. 31), ha concluso affermando che *«dall'esame della questione pregiudiziale non è emerso alcun elemento idoneo a inficiare la validità della regola primaria applicabile alle merci di cui alla sottovoce 730441 del sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci, prevista all'allegato 22-01 del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione»*



La Corte di giustizia UE è pervenuta a tale conclusione rilevando che *«una trasformazione a freddo dei tubi rientranti nella sottovoce 730411 del SA, che ha l'effetto di modificarli in modo tale da rientrare nella sottovoce 730441 del SA, benché possa comportare una modifica importante delle loro proprietà, non conduce, per questo solo fatto, a una modifica della destinazione e della composizione iniziale di tali tubi»* (p. 31) e che *«la differenza di trattamento quanto alla determinazione dell'origine, stabilita dalla regola primaria, tra una trasformazione a freddo dei tubi rientranti nella sottovoce 730411 del SA e una trasformazione a freddo dei tubi rientranti nella sottovoce 730449 del SA, è oggettivamente giustificata»* e che *«Pertanto, la Commissione non è incorsa in un errore manifesto di valutazione adottando tale regola»* (p. 33).

Anche di tale pronuncia dovrà tenere debitamente conto il giudice del rinvio in sede di riesame della vicenda processuale.

12. L'accoglimento dei primi due motivi del ricorso incidentale comporta l'assorbimento del quarto motivo del ricorso incidentale e del motivo di ricorso principale, incentrati su questioni giuridicamente gradate, essendo volti a denunciare l'erroneità della sentenza impugnata, rispettivamente, per avere escluso l'esimente di cui all'art. 119 del CDU - Reg. UE 952/2013, nonostante la sussistenza di tutti i presupposti applicativi, ovvero l'errore delle autorità competenti, la mancata scoperta dell'importatore di tale errore, il rispetto da parte dell'importatore di tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore, la buona fede del debitore, (quarto motivo del ricorso incidentale) e per avere escluso l'assenza delle sanzioni, in violazione e/o falsa applicazione dell'art. 5, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997 e dell'art. 2697 cod. civ., nonché degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. e 11, comma 2, del Regolamento dell'unione europea del Parlamento e del Consiglio n. 883 del 2013 (motivo di ricorso principale).



13. Conclusivamente, vanno accolti il primo e secondo motivo di ricorso incidentale, rigettato il terzo e assorbito il quarto nonché il motivo di ricorso principale.

La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e la causa rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, che in diversa composizione provvederà a nuovo esame e alla regolamentazione delle spese processuali del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il primo e secondo motivo di ricorso incidentale, rigettato il terzo e assorbito il quarto nonché il motivo di ricorso principale. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 16 settembre 2025

Il consigliere estensore

Lucio LUCIOTTI

La Presidente

Angelina-Maria PERRINO

