Sentenza del 13/09/2018 n. 22329 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 85/46/11 del 30/06/2011, la CTR della Lombardia respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle dogane avverso la sentenza della CTP di Brescia, che aveva parzialmente accolto l'impugnazione della M. R. s.r.l. nei confronti di un avviso di contestazione ed irrogazione sanzioni, con il quale - a seguito del rigetto del ricorso proposto dalla società contribuente al Direttore Regionale delle dogane avverso l'avviso di accertamento con cui venivano riliquidati i diritti per l'esportazione dei prodotti siderurgici ai sensi della L. 5 luglio 1964, n. 639 e del D.P.R. 7 settembre 1977, n. 788 - l'Ufficio applicava alla ricorrente la sanzione prevista dal D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 304.

1.1. Come si evinceva dalla sentenza della CTR nonchè dalle difese delle parti: a) la CTP annullava l'atto sanzionatorio in considerazione della situazione di incertezza nella classificazione merceologica della merce esportata, respingendo per il resto il ricorso; b) l'Agenzia delle dogane impugnava la decisione della CTP per la parte in cui era rimasta soccombente.

1.2. La CTR motivava il rigetto dell'appello evidenziando, per quanto ancora interessa in questa sede, che non era provato "il comportamento doloso da parte della contribuente", ravvisandosi la possibilità di "un'effettiva difficoltà di riportare la merce in questione all'esatta classificazione merceologica della tabella doganale"; la violazione era quindi "riconducibile alla fattispecie prevista dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 in quanto giustificabile da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni in materia doganale".

2. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle dogane proponeva tempestivo ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, e depositava memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

3. La M. R. s.r.l. resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle dogane denuncia la violazione del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 304, del D.Lgs. 18 dicembre 1972, n. 472, art. 5 e degli artt. 2697 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che la CTR, da un lato, ha erroneamente ritenuto inapplicabile la sanzione amministrativa prevista dal D.P.R. n. 43 del 1973, art. 304 per carenza del dolo, atteso che le sanzioni, anche quelle tributarie, si applicano sulla base della colpa, che, nella specie, non può essere negata a carico della società contribuente e, dall'altro,

non ha considerato che le uniche ipotesi di deroga alla disciplina dell'art. 304, comma 1 sono quelle previste dal secondo e dal menzionato art. 304, comma 3 che escludono l'operatività di altre esimenti di ordine generale.

2. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente denuncia la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, comma 1, e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando l'insussistenza dei presupposti della esenzione dall'obbligazione sanzionatoria per l'incertezza della normativa nella materia.

3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce carenza di motivazione su punti controversi decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, costituiti sia dalla mancata applicazione del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 304 per assenza di dolo, sia dall'operatività, in ipotesi, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8.

4. Va pregiudizialmente esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso proposta da parte controricorrente e basata sulla sussistenza di un asserito giudicato, quantomeno implicito, in ordine alla assoluta mancanza del fatto costitutivo della fattispecie sanzionata, costituito dal mendacio; secondo la prospettazione della M. R. s.r.l. le sentenze di merito avrebbero ragionato sul presupposto di una implicita verità delle dichiarazioni doganali predisposte dalla società contribuente, sicchè non potrebbe configurarsi quel mendacio che solo è in grado di far scattare la sanzione prevista dal D.P.R. n. 43 del 1973, art. 304.

4.1. L'eccezione è infondata.

4.2. L'Agenzia delle dogane ha contestato (peraltro, con valutazione ineccepibile: cfr. Cass. n. 12628 del 13/12/1997) alla M. R. s.r.l. la violazione del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 304 e, a seguito dell'impugnazione dell'atto di contestazione, la CTP prima e, quindi, la CTR non ha preso alcuna posizione in ordine all'integrazione della fattispecie sanzionatoria, essendosi le corti di merito limitate a ritenere l'inapplicabilità della sanzione per incertezza della classificazione merceologica della merce esportata (la CTP e la CTR), nonchè per assenza di dolo (la sola CTR).

4.3. Del resto, non è provato che la circostanza della non configurabilità della fattispecie sanzionatoria prevista dal D.P.R. n. 43 del 1973, art. 304 sia stata oggetto di specifica censura nel giudizio di merito, con la conseguenza che nessun giudicato può essersi formato sul punto. Tanto più che il controricorrente non ha proposto nemmeno formale ricorso incidentale.

5. Il primo motivo di ricorso è fondato nei limiti di cui subito si dirà.

5.1. Va evidenziato che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5 applicando alla materia fiscale il principio generale sancito dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 3 stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta, anche, la consapevolezza del contribuente, al quale deve potersi imputare un comportamento quanto meno negligente, ancorchè non necessariamente doloso. E', insomma, sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento), atteso che

la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, gravandolo dell'onere di provare il contrario (così sostanzialmente, in motivazione, Cass. n. 14042 del 03/08/2012; cfr. Cass. n. 13068 del 15/06/2011; Cass. n. 22890 del 25/10/2006; sulla non necessità di un intento fraudolento si veda anche Cass. n. 4171 del 20/02/2009).

5.2. Ha, dunque, errato la CTR quando ha ritenuto necessaria, ai fini dell'applicazione del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 304 la prova del comportamento doloso della società contribuente, così di fatto eludendo la presunzione di colpa prevista dalla legge e ritenendo, dunque, sussistente un non configurabile onere probatorio in capo all'Agenzia delle dogane; onere probatorio che grava, invece, sul soggetto ritenuto responsabile della violazione.

5.3. Non si ritiene, invece, diversamente da quanto sostenuto dalla difesa erariale, che la riduzione prevista dal D.P.R. n. 43 del 1973, art. 304, comma 2 e l'esimente prevista dal comma 3 menzionato decreto escludano l'applicazione delle altre esimenti generali e, in particolare, quella relativa all'incertezza normativa prevista dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, cui si è riferita la CTR.

5.4. Invero, "l'incertezza normativa oggettiva che, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione" (Cass. n. 3245 del 11/02/2013; conf. Cass. n. 4522 del 22/02/2013; Cass. n. 23845 del 23/11/2016).

Trattasi, all'evidenza, di disposizione pienamente compatibile con le previsioni del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 304, commi 2 e 3, che operano sul diverso piano della delimitazione della fattispecie sanzionatoria e, dunque, degli elementi che vanno a costituirla.

6. Il secondo motivo di ricorso è fondato.

6.1. Come si è già precisato, la CTR ha ritenuto la sussistenza in ipotesi di "un'effettiva difficoltà di riportare la merce in questione all'esatta classificazione merceologica della tabella doganale", con conseguente riconducibilità della violazione "alla fattispecie prevista dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 in quanto giustificabile da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni in materia doganale".

6.2. L'unica disposizione richiamata dalla CTR è, dunque, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 che, peraltro, come si è detto in precedenza, prevede un'incertezza applicativa, nella specie delle disposizioni doganali, riferibile al giudice e non alla società contribuente; incertezza della quale la sentenza impugnata non ha minimamente delineato i presupposti.

7. Il terzo motivo, involgendo analoghe questioni dei primi due motivi affrontate sotto il profilo motivazionale, è da ritenersi assorbito.

8. In conclusione, vanno accolti il primo (per quanto di ragione) e il secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e, non essendoci ulteriori questioni di fatto da esaminare, la controversia può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso proposto dalla M. R. s.r.l. avverso l'avviso di contestazione e irrogazione sanzioni dalla stessa impugnato.

8.1. Per quanto riguarda il regolamento delle spese, vanno interamente compensate tra le parti quelle relative ai gradi di merito, anche in ragione del consolidamento, successivamente alla proposizione del ricorso originario, dell'orientamento relativo alla esimente del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8. La società contribuente va, invece, condannata al pagamento delle spese relative al presente giudizio di cassazione, che si liquidano come in dispositivo, avuto conto di un valore della lite pari ad Euro 45.900,00.

P.Q.M.

La Corte accoglie, per quanto di ragione, il primo motivo di ricorso, nonchè il secondo motivo e dichiara assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso proposto dalla M. R. s.r.l. avverso l'avviso di contestazione e irrogazione sanzioni dalla stessa impugnato; condanna la controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente, della spese del giudizio di cassazione, che si liquidano in complessivi Euro 5.000,00, oltre alle spese prenotate a debito; dichiara interamente compensate tra le parti le spese relative ai gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 22 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 13 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza