Sentenza del 10/05/2019 n. 12477 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

S. Srl, quale gestore di deposito doganale, tra il 2005 e il 2006 era destinatario di 99 avvisi di accertamento, per Iva all'importazione, per l'introduzione solo virtuale, e non fisica, della merce nel magazzino.

Proposta impugnazione, il relativo contenzioso si concludeva nel 2010 con le decisioni della Corte di cassazione, non favorevoli alla contribuente.

In data 14 febbraio 2011 S. Srl, sull'assunto dell'avvenuto assolvimento dell'Iva mediante reverse charge e della buona fede della società, presentava all'Agenzia delle dogane di (OMISSIS) istanza, da inviare alla Commissione Europea per la decisione di merito in relazione all'importo richiesto, per la non contabilizzazione o lo sgravio dell'imposta ai sensi degli artt. 220 e 239 CDC, che, in data 12 maggio 2011, veniva respinta dall'Ufficio perchè tardiva.

Il ricorso avverso l'atto di diniego era rigettato dalla Commissione provinciale tributaria di Arezzo; la decisione era confermata dal giudice d'appello.

S. Srl in liquidazione ricorre per cassazione con quattro motivi. Resiste l'Agenzia delle dogane con controricorso.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 220 e 239 CDC, art. 871 DAC e della Taxud 22 ottobre 2002, n. 6980.

1.1. La contribuente si duole, in particolare, che la CTR abbia ritenuto tardiva l'istanza di rimborso o sgravio non considerando che la presentazione del ricorso contro la comunicazione del debito - e, dunque, contro gli originari avvisi di accertamento - doveva essere considerata anche come istanza di rimborso.

2. il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 220 e 239 CDC, art. 871 DAC e della circolare dell'Agenzia delle dogane 2 dicembre 2003, n. 66, per non aver la CTR riconosciuto al ricorso giurisdizionale avverso i detti avvisi di accertamento efficacia sospensiva dei termini per la presentazione dell'istanza di rimborso o sgravio.

3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione degli artt. 871 e 905 DAC, deducendo l'illegittimità del diniego di invio della pratica alla Commissione Europea.

4. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono in parte infondati, in parte inammissibili.

4.1. E' infatti inammissibile la censura di violazione di legge rivolta contro la deliberazione Taxud e il documento di prassi dell'Agenzia delle dogane.

Quanto alla prima va rilevato che una tale determinazione non è un atto normativo ma integra, a seconda dei casi, un invito, una raccomandazione, una ricognizione degli orientamenti e delle casistiche ed è diretta a fornire, in termini qualificati, utili elementi di cognizione e valutazione a scopo interpretativo ovvero in vista di una evoluzione e migliore armonizzazione del sistema doganale unionale.

Costituisce, in altri termini, anch'essa un documento di prassi, privo in sè di efficacia giuridicamente vincolante.

Le medesime conclusioni valgono poi, e a maggior ragione, per le circolari provenienti dall'Agenzia delle dogane, la cui eventuale incidenza, in termini più cogenti, potrebbe assumere rilievo solo a fronte di un espresso rinvio da parte di una fonte normativa primaria, nella specie insussistente.

4.2. La censurata violazione di legge è invece infondata.

4.3. Le doglianze pongono tre questioni:

- se la presentazione del ricorso avverso l'atto di accertamento del debito abbia valore anche di istanza di rimborso o sgravio;

- se il ricorso avverso l'atto di accertamento abbia effetto sospensivo del termine per la presentazione dell'istanza di rimborso o sgravio;

- se, infine, era comunque dovuto l'invio della pratica alla Commissione Europea trattandosi di istanza relativa ad importo superiore a Euro 500.000,00.

5. Appare opportuno, preliminarmente, delineare il quadro normativo di riferimento.

5.1. L'art. 239 CDC, ratione temporis vigente, così prevede:

"1. Si può procedere al rimborso o allo sgravio dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione in situazioni diverse da quelle di cui agli artt. 236, 237 e 238:

- da determinarsi secondo la procedura del comitato;

- dovute a circostanze che non implicano frode o manifesta negligenza da parte dell'interessato.

Le situazioni in cui si applica la presente disposizione e le modalità procedurali da osservare sono definite secondo la procedura del comitato. Il rimborso e lo sgravio possono essere

subordinati a condizioni particolari.

2. Il rimborso o lo sgravio dei dazi per i motivi di cui al paragrafo 1 è concesso su richiesta presentata all'ufficio doganale interessato entro dodici mesi dalla data della comunicazione al debitore dei predetti dazi.

Tuttavia, in casi eccezionali debitamente giustificati, l'autorità doganale può autorizzare il superamento di tale termine".

L'art. 871 DAC, ratione temporis vigente, poi dispone:

"1. L'autorità doganale trasmette il caso alla Commissione affinchè sia risolto conformemente alla procedura di cui agli artt. da 872 a 876 quando tale autorità ritenga che siano soddisfatte le condizioni di cui al codice, art. 220, paragrafo 2, lett. b), e:

- l'importo non riscosso presso un operatore in seguito a uno stesso errore e riferito, all'occorrenza, a diverse operazioni d'importazione o d'esportazione, sia superiore o uguale a 500 000 EUR".

La disciplina del Regolamento di attuazione specificamente riferita all'art. 239 CDC, è contenuta negli artt. 899-908 DAC. Per quanto qui rileva l'art. 899 DAC, prevede che "l'autorità doganale di decisione", ossia quella competente in sede nazionale, provvede essa stessa a riconoscere il rimborso o lo sgravio se ne ricorrono i presupposti sostanziali ovvero, in loro carenza, a rigettare l'istanza, salvi i soli casi "in cui la pratica va sottoposta alla Commissione conformemente all'art. 905".

L'art. 905 DAC, (contenuto nella sezione 2, rubricata "Decisioni spettanti alla Commissione"), infine, prevede (paragrafi 1-3):

"1. Quando la domanda di rimborso o di sgravio di cui al codice, art. 239, paragrafo 2, sia corredata di giustificazioni tali da costituire una situazione particolare risultante da circostanze che non implicano alcuna manovra fraudolenta o negligenza manifesta da parte dell'interessato, lo Stato membro da cui dipende l'autorità doganale di decisione trasmette il caso alla Commissione affinchè sia evaso conformemente alla procedura di cui agli artt. da 906 a 909:

- quando tale autorità ritenga che la situazione particolare risulti da un'inadempienza della Commissione agli obblighi ad essa incombenti o, - le circostanze del caso siano legate ai risultati di un'inchiesta comunitaria effettuata conformemente alle disposizioni del Reg. (CE) n. 515 del 1997, o effettuata sulla base di un'altra disposizione comunitaria o accordo conclusi dalla Comunità con taluni paesi o gruppi di paesi, in cui sia prevista la possibilità di procedere ad inchieste comunitarie del genere o, - l'importo che riguarda l'interessato in seguito a una stessa situazione particolare e riferito, all'occorrenza, a diverse operazioni d'importazione o d'esportazione, sia superiore o uguale a 500 000 EUR. (...)

2. Non si procede alla trasmissione di cui al paragrafo 1 quando:

- la Commissione abbia già adottato una decisione conformemente alla procedura di cui agli artt. da 906 a 909, su un caso in cui si era in presenza di elementi di fatto e di diritto comparabili,
- alla Commissione sia già sottoposto un caso in cui si sia in presenza di elementi di fatto e di diritto comparabili.

3. La pratica trasmessa alla Commissione deve recare tutti gli elementi necessari per un esame esauriente del caso. Essa deve includere una valutazione circostanziata sul comportamento dell'operatore interessato, in particolare sulla sua esperienza professionale, la sua buona fede e la diligenza di cui ha dato prova. Tale valutazione dev'essere corredata di tutti gli elementi atti a comprovare che l'operatore ha agito in buona fede. Essa deve inoltre contenere una dichiarazione, sottoscritta da colui che domanda il rimborso o lo sgravio, dove si attesti che il richiedente ha potuto prendere conoscenza della pratica e che indichi o che non ha nulla da aggiungere oppure tutti gli ulteriori elementi che ritiene debbano figurarvi".

5.2. Dall'esame del dettato normativo sopra esposto emerge chiaramente che:

a. l'istanza va presentata entro dodici mesi dalla comunicazione al debitore (ossia dall'avviso di accertamento) dall'ufficio doganale nazionale competente;

b. tale termine è derogabile ("in casi eccezionali") ma sempre e solo su valutazione del medesimo ufficio doganale;

c. in alcun modo l'istanza di rimborso, che deve essere espressamente rivolta "all'ufficio doganale interessato", è disciplinata in rapporto di stretta e ineludibile connessione con il ricorso avverso la pretesa impositiva;

d. la competenza della Commissione (nei casi in cui è prevista) investe solo il merito della specifica istanza; la pratica trasmessa, infatti, "deve recare tutti gli elementi necessari per un esame esauriente";

e. tale ultima conclusione è rafforzata dall'ulteriore limitazione, a temperamento dei compiti della Commissione (e, indubbiamente, a suo favore) ed in una ottica di economicità dell'azione, per cui la questione deve avere il carattere della novità.

6. Orbene, in ordine ai primi due quesiti non è condivisibile la tesi della contribuente secondo la quale la presentazione del ricorso implica, in sè, anche la presentazione di una istanza di rimborso o sgravio.

Un eventuale cumulo o contestualità delle istanze (giudiziale, amministrativa) è sicuramente consentita e possibile, ma, alla luce della disciplina applicabile ratione temporis, non è automatica e, anzi, a fronte del chiaro dettato dell'art. 239 CDC, una simile soluzione verrebbe ad assumere una valenza sostanzialmente abrogante della disposizione unionale, attesa la diversità dei termini per la proposizione del ricorso (sessanta giorni) rispetto a quelli previsti per l'istanza di rimborso (un anno).

6.1. Non è invocabile in senso contrario l'invocata Delib. Taxud 22 ottobre 2002, n. 6980.

Va rilevato, in primo luogo, che l'intera deduzione è, in parte qua, inammissibile per difetto di autosufficienza poichè l'atto citato non è in alcun modo riprodotto nel ricorso, nè è indicata la sede e luogo di allegazione e deposito nel giudizio di merito.

Al di là di tale considerazione, peraltro, le ipotizzate conclusioni cui perviene il documento Taxud n. 6980 del 2002, appaiono, in evidenza, mirate ad ispirare una evoluzione del dato normativo, poi in effetti realizzata anche se solo con l'art. 44 CDU, vigente dal 1 maggio 2016, e solamente con riguardo all'effetto sospensivo, esclusa, dunque, ogni automatica equivalenza tra ricorso e istanza di rimborso.

Tutto ciò, quindi, lungi dal confortare la tesi della ricorrente, evidenzia che la disciplina applicabile era assolutamente differente rispetto a quanto da essa sostenuto, da cui l'inesistenza di alcun legittimo affidamento.

6.2. La possibilità di ritenere proposta unitamente al ricorso anche un'istanza di rimborso comporta ed impone, dunque, un accertamento di merito sull'effettivo contenuto e sulla portata degli originari ricorsi, accertamento che, invero, la CTR ha compiutamente eseguito - e non è stato oggetto di alcuna censura - rilevando che nella specie, non risultava presentata alcuna istanza unitamente ai ricorsi ("in ragione dell'esplicitazione dell'istanza stessa asseritamente, ma indimostratamente, fatta nei ricorsi avverso gli avvisi di accertamento").

6.3. Le medesime considerazioni portano a concludere per l'inesistenza di qualsiasi effetto sospensivo.

Del resto, la procedura di rimborso e sgravio, meramente amministrativa, è del tutto autonoma e distinta dal ricorso giurisdizionale contro gli atti impositivi, sicchè, in assenza di una tempestiva domanda di rimborso, non si pone, neppure in via astratta, una interferenza tra i diversi ambiti.

Nè appare corretto, a prescindere dalla mancata riproduzione dell'atto se non per un limitato frammento, il richiamo, pure ai fini dell'invocato legittimo affidamento, della circolare dell'Agenzia delle dogane n. 66 del 2003, nella quale è presa in considerazione la diversa situazione della contemporanea presentazione del ricorso giurisdizionale e dell'istanza di rimborso e, dunque, della necessità di preservare le diverse posizioni.

6.4. Quanto, infine, all'ultimo quesito, come emerge dall'analisi della disciplina sopra esposta, appartiene all'esclusiva competenza dell'autorità doganale nazionale la valutazione sulla tempestività dell'istanza, la quale ha carattere pregiudiziale ed è prodromica all'apprezzamento sul merito e, quindi, anche allo stesso invio ex art. 905 DAC, paragrafo 1, terzo trattino, che, postula, invece, una valutazione dei presupposti sostanziali stabiliti dalla disciplina unionale.

7. Il quarto motivo denuncia violazione dell'art. 239 CDC e art. 905 DAC, per aver la CTR omesso di valutare la sussistenza dei presupposti di rimborso o sgravio.

7.1. Il motivo è inammissibile.

7.2. Non è chiaro, in primo luogo, se la contribuente si dolga come sembrerebbe desumersi dalla rubrica del motivo e dal primo paragrafo dello stesso e, poi, dalla descrizione degli elementi indicati come rilevanti (assenza di frode e manifesta negligenza o abuso; iter legislativo e giurisprudenziale sul D.L. n. 331, art. 50 bis; asserita duplicazione della pretesa impositiva) - della mancata valutazione dei presupposti di merito idonei ad integrare una "situazione particolare", astrattamente idonea a determinare, in primis, la trasmissione dell'istanza alla Commissione Europea ovvero - evocando condizioni di eccezionalità (contraddittorietà delle pronunce; incidenza dell'Iva sul gestore del magazzino; non operatività del meccanismo di rivalsa) - della mancata autorizzazione al superamento del termine annuale per la presentazione della domanda.

7.3. Nel primo caso, invero, la doglianza è inammissibile poichè la valutazione in ordine alla legittima declaratoria di tardività dell'istanza preclude l'esame dei profili di merito sui presupposti, sostanziali per fruire del rimborso o dello sgravio od anche, come già rilevato, per la trasmissione dell'istanza in sede Europea.

7.4. Non diversa, peraltro, è la conclusione ove la censura sia da intendersi concentrata sulla seconda opzione.

I fatti di "eccezionalità" individuati dalla ricorrente, infatti, sono stati tutti oggetto di specifica considerazione e valutazione da parte della CTR, la quale ha concluso, con accertamento in fatto non censurato, nè censurabile per vizio di motivazione, affermando che "la tardività dell'istanza... non può considerarsi debitamente giustificata dall'eccezionalità del caso dimostrabile in astratto e non dimostrata in concreto, con la deduzione di prova di fatti impeditivi di tempestiva proposizione non imputabili a negligenza dell'appellante. Contraddittorietà di pronunce, con mancanza di uniforme indirizzo giurisprudenziale, equiparazione del contribuente al consumatore finale, perdita del diritto di rivalsa, perdita di deducibilità non costituiscono impedimento alla proposizione tempestiva di istanza, e perciò, non si ritengono dimostrativi dell'eccezionalità del caso".

7.5. Ne deriva, altresì, il rigetto dell'istanza di rimessione alla Corte di Giustizia per difetto di rilevanza.

8. Il ricorso va pertanto rigettato. Le spese, attesa la particolarità e novità della questione, vanno integralmente compensate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso.

Così deciso in Roma, il 13 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza