Sentenza del 23/01/2019 n. 1788 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Nel corso del 2007, la P. s.r.l., società di spedizioni, titolare del regime doganale di transito comunitario esterno, su mandato della W. L. s.r.l., richiedeva all'Ufficio delle dogane di Brescia, sezione operativa di (---), l'ammissione di n. 66 partite di merce - importata dalla Cina e destinata ad essere importata definitivamente in Romania - al regime di transito comunitario esterno che vi provvedeva attraverso l'emissione di "documenti T1" con procedura informatica N.C.T.S. Sulla base delle bollette di importazione della dogana rumena, l'Ufficio aveva provveduto ad attestare la conclusione del regime del transito e a "liberare" la società contribuente, con riaccredito della garanzia globale.

Essendo risultata successivamente la falsificazione della documentazione pervenuta dall'autorità doganale rumena nonchè la mancata consegna ivi della merce oggetto di transito, l'ufficio delle dogane di Brescia aveva emesso un invito al pagamento (prot. n. (---)) di diritti doganali e un atto di contestazione di sanzioni amministrative (prot. n. (---)).

1.1. Avverso i suddetti atti, aveva proposto separati ricorsi la società contribuente dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Brescia che, con sentenze n. n. 22/6/11 e 23/6/11, li aveva accolti.

1.2. Avverso le suddette sentenze di primo grado, l'Ufficio aveva proposto separati appelli alla Commissione tributaria della Lombardia, sezione staccata di Brescia, che previa riunione, li aveva respinti.

1.3. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha affermato che: 1) dal Reg. CEE n. 2913/92, artt. 202 e 220, si evinceva la rilevanza dello stato di buona fede del debitore, ai fini dell'esenzione da responsabilità; 2) l'Ufficio non aveva fornito la prova della mala fede della contribuente, essendosi limitato a mere affermazioni di coinvolgimento nella frode; 3) l'Ufficio era incorso in errore, avendo operato la liberazione della contribuente, sulla base di documenti "in apparenza provenienti dalla dogana rumena ma redatti con timbri non più in uso da anni", circostanza che "non poteva non essere a conoscenza dell'Ufficio" e, che, comunque, se sfuggita a quest'ultimo, "a maggior ragione non poteva essere accertata dalla contribuente".

2. Ricorre l'Agenzia delle dogane per ottenere la cassazione della sentenza della CTR, affidando il ricorso a un motivo. Polar s.r.l. in liquidazione resiste con controricorso.

3. La P. s.r.l. in liquidazione ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c. insistendo per il rigetto del ricorso, con vittoria di spese di lite, maggiorate ai sensi del D.M. n. 55 del 2014, art. 4, comma 8,

anche per responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso la Agenzia delle dogane denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Reg. CEE n. 2913/92 (C.D.C.), artt. 96, 202, 203 e 220, nonchè del Reg. CEE n. 2454/93, art. 366, comma 2, per avere la CTR erroneamente ritenuto, nel rigettare gli appelli dell'Ufficio, illegittimi gli atti impositivi in questione, sul presupposto della buona fede della P. s.r.l. e della mancata prova della sua mala fede da parte dell'autorità doganale, senza considerare che l'insorgenza dell'obbligazione doganale derivava dalla semplice inosservanza da parte dell'obbligato principale - qual era la P. s.r.l. nella qualità di titolare del regime di transito comunitario esterno - degli obblighi di cui alla normativa comunitaria finalizzati a garantire il buon esito di tale regime e che la buona fede di quest'ultimo, quale dichiarante della merce importata, non lo esimeva da responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione doganale, quand'anche l'appuramento formale del transito fosse avvenuto sulla base di certificati inesatti o falsificati a sua insaputa. Peraltro, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe erroneamente ritenuto integrato l'errore dell'Ufficio per avere quest'ultimo operato l'appuramento delle operazioni di transito e la "liberazione" della società contribuente, sulla base di documenti "in apparenza provenienti dalla dogana rumena ma redatti con timbri non più in uso da anni", circostanza che "non poteva non essere a conoscenza dell'Ufficio" e, che, comunque, se sfuggita a quest'ultimo, "a maggior ragione non poteva essere accertata dalla contribuente"; ciò, senza considerare che l'appuramento formale del transito comunitario lasciava impregiudicato il potere dell'autorità doganale di controllare a posteriori la regolarità e autenticità delle certificazioni comprovanti il buon esito del regime, qualora, in un momento successivo - subordinatamente ai termini previsti per il recupero - si fosse constatato che il regime non avrebbe potuto essere appurato, come nella specie, essendo emersa solo successivamente la falsificazione della relativa documentazione.

2. Preliminarmente va disattesa l'eccezione sollevata nel controricorso di inammissibilità del suddetto motivo per difetto di specificità, in quanto lo stesso contiene una chiara esposizione dei fatti di causa e delle ragioni delle ragioni di diritto a suo sostegno, con agevole individuazione del thema decidendum.

3. Il motivo è fondato.

3.1. Va premesso che il regime di transito comunitario - disciplinato dai Regolamenti CEE 222/77 del 13.12.1976 e 223/77 del 22.12.1976 e successive modificazioni si articola in due tipologie fondamentali ed in connesse misure di semplificazione: A. Il transito comunitario esterno concerne le merci allo stato estero la cui importazione è assoggettata ai diritti previsti dalla tariffa doganale comune e che debbono formare oggetto di una dichiarazione compilata sul formulario T1 (Reg. 222/77, art. 1, par. 2). Questo regime è utilizzato (tra l'altro) per la merce destinata alla esportazione verso paesi terzi che beneficiano - ove si tratti di prodotti agroalimentari delle restituzioni all'importazione nell'ambito della politica agricola comune (merce a tal fine equiparata - per fictio iuris - a quella allo stato estero). B. Il transito comunitario interno riguarda invece le merci riconosciute esenti da ogni imposizione comunitaria perchè originarie dalla comunità o perchè considerate in libera pratica nella comunità stessa (essendo

già stati riscossi i prelievi doganali) e che debbono formare oggetto di una dichiarazione compilata sul formulario T2 (Reg. 223/77, art. 1, par.3).

3.2. La Corte di giustizia, nella sentenza del 29 ottobre 2015, causa C-319/14, B & S Global Transit Center BV, ha chiarito che "Gli articoli 203 e 204 del reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal reg. (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006, devono essere interpretati nel senso che un'inosservanza dell'obbligo di presentare una merce vincolata al regime di transito comunitario esterno all'ufficio doganale di destinazione fa sorgere un'obbligazione doganale sulla base non già dell'art. 204 del reg. n. 2913/92, come modificato dal reg. n. 1791/2006, bensì del reg. n. 2913/92, art. 203, come modificato dal reg. n. 1791/2006, allorchè la merce considerata è uscita dal territorio doganale dell'Unione europea e il titolare di detto regime non è in grado di produrre documenti conformi al reg. (CEE) n. 2454/93 della Commissione del 2 luglio 1993, art. 365, par. 3, che fissa talune disposizioni d'applicazione del reg. n. 2913/92, nella versione di cui al reg.(CE) n. 993/2001 della Commissione, del 4 maggio 2001, o al reg. n. 2454/93, art. 366, par. 2 e 3, nella versione di cui al reg. (CE) n. 1192/2008 della Commissione, del 17 novembre 2008". Nella citata pronuncia, la Corte di giustizia ha precisato che "Per quanto concerne, più in particolare, la nozione di sottrazione al controllo doganale, di cui all'art. 203, par. 1, del codice doganale, è necessario ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, tale nozione deve essere intesa nel senso che comprende qualsiasi azione od omissione che abbia come risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto vigilanza doganale e di effettuare i controlli previsti dall'art. 37, par. 1, del codice doganale (sentenza DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, punto 25)" (part. 28) e che "Così, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, un'inosservanza dell'obbligo di presentare la merce all'ufficio doganale di destinazione prima che essa lasci il territorio doganale dell'Unione ha l'effetto di impedire alle autorità competenti di effettuare uno dei controlli doganali di cui all'art. 37, par. 1, del codice doganale, ossia quello previsto all'art. 92, par. 2, dello stesso codice, che è decisivo per il funzionamento del regime di transito, in quanto consente a tali autorità di determinare se il regime di transito si sia concluso in modo corretto. Una siffatta inosservanza costituisce una sottrazione al controllo doganale, ai sensi dell'art. 203 del codice doganale, poichè non sono soddisfatti neanche i requisiti posti dall'art. 365, paragrafo 3, o dall'art. 366, par. 2 e 3, del reg. d'applicazione, che consentono di considerare un siffatto regime concluso nonostante la mancata presentazione della merce all'ufficio doganale di destinazione" (par. 32).

3.3. Accanto alla responsabilità dell'obbligato principale vi è quella dello spedizioniere nella definizione data da Corte di giustizia, 21 dicembre 2016, causa C-547/15, Interservice d.o.o. Koper, secondo cui la "la nozione di "spedizioniere", il quale ha l'obbligo di presentare le merci intatte all'ufficio doganale di destinazione in ottemperanza al reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, art. 96, par. 2, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal reg. (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005, deve essere interpretata nel senso che essa designa ogni persona, compreso un sub-spedizioniere, che realizzi il trasporto effettivo di merci poste in regime di transito comunitario esterno e abbia accettato detto trasporto sapendo che le merci erano soggette a tale regime".

3.4. In sede di contabilizzazione a posteriori dei dazi, la buona fede dell'importatore rileva soltanto qualora ricorrano le condizioni fissate da ultimo nella sentenza della Corte di giustizia del 16 marzo 2017, causa C-47/16, Valsts ienemumu dienests, secondo cui "Il reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, art. 220, par. 2, lett. b), che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal reg. (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, dev'essere interpretato nel senso che un importatore può invocare il legittimo affidamento in base a detta disposizione, al fine di opporsi ad una contabilizzazione a posteriori dei dazi all'importazione, eccependo la propria buona fede, solo qualora ricorrano tre condizioni cumulative. Occorre, anzitutto, che tali dazi non siano stati riscossi a causa di un errore delle autorità competenti medesime, quindi, che tale errore sia di natura tale da non poter essere ragionevolmente rilevato da un debitore in buona fede e, infine, che quest'ultimo abbia rispettato tutte le disposizioni della normativa in vigore relative alla sua dichiarazione in dogana. Tale legittimo affidamento non sussiste, in particolare, quando, sebbene abbia evidenti ragioni per dubitare dell'esattezza di un certificato di origine "modulo A", un importatore si sia astenuto dall'informarsi, nella massima misura possibile, delle circostanze del rilascio di tale certificato per verificare se tali dubbi fossero giustificati. Un obbligo del genere non significa tuttavia che un importatore sia tenuto, in generale, a verificare sistematicamente le circostanze del rilascio da parte delle autorità doganali dello Stato di esportazione di un certificato di origine "modulo A". Spetta al giudice del rinvio valutare, tenendo conto dell'insieme degli elementi concreti della controversia principale, se tali tre condizioni siano soddisfatte nel caso di specie.". A norma dell'art. 220 c.d.c., n. 2, lett. b), le autorità competenti non procedono alla contabilizzazione a posteriori dei dazi all'importazione qualora "l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana".

3.5. Ne consegue che, come più volte ritenuto da questa Corte (Cass. n. 5007 del 2007; sez. un. n. 18190 del 2008, Cass. n. 13680 del 2009; n. 7837 del 2010, in motivazione; n. 3531 del 2012; n. 1142 del 2018), la mancanza anche di uno solo dei citati presupposti, basta ad escludere il diritto del debitore a non vedersi assoggettato al dazio.

3.6. I giudici comunitari in ripetute occasioni hanno chiarito le nozioni adottate da tale disciplina derogatoria (Corte di Giustizia, sentenze 1.4.1993 C-250/91 HP France; 14.5.1996 C-153/94 e C-204/94 Farcoer; 27.1.1991 C-348/89 Mecanarte; 19.10.2000 C-15/99 Sommer; 12.12.1996 C-38/95 Foods Import; 26.6.1990 C-64/89 Deutsche Fernsprecher), in particolare, precisando che l'errore deve essere imputabile alle autorità che hanno posto in essere i presupposti su cui riposava il legittimo affidamento dell'operatore, deve essere cioè provocato da un comportamento "attivo" delle medesime per cui non vi rientra quello indotto da dichiarazioni inesatte dell'esportatore di cui non si debba valutare o verificare la validità (la semplice astensione od omissione dell'amministrazione preposta non potendo creare alcuna legittima aspettativa al riguardo)(in tal senso, v., da ultimo, Cass. n. 1142 del 2018).

L'errore della dogana, secondo il tenore letterale dell'art 220 c.d.c., n. 2, par. 3, lett. b, non può, dunque, consistere nella mera ricezione delle dichiarazioni inesatte dell'esportatore - in

particolare sull'origine della merce - dato che le autorità stesse non debbono verificarne o valutarne la veridicità, mentre resta integrato da un comportamento attivo, che secondo la casistica - poi codificata nella seconda parte del citato par. 3, della lett. b) della norma in esame si basa su un'errata interpretazione delle norme in materia di origine (cfr. sent 14.11.002, causa C-251/00, Ilumitronica, punti 44 e 45, sent. Faroe Seafood e a. punto 97) o di erronea classificazione doganale, risultante dal raffronto tra la voce dichiarata e la designazione delle merci secondo la nomenclatura (sent 1.4.1993, C-250/91, punto 21, Società Hewlett Packard France). In altri termini, il legittimo affidamento del debitore è degno della protezione prevista dall'art. 220 del c.d.c. soltanto se le autorità competenti hanno determinato i presupposti su cui si basa la fiducia del debitore, diversamente, costui è tenuto a sopportare il rischio derivante da un documento commerciale che si riveli falso in occasione di un successivo controllo (sent. cit., Ilumitronica, punto 43, e Faroe Seafood, punto 92), vigendo il principio secondo cui la Comunità non è tenuta a sopportare le conseguenze pregiudizievoli dei comportamenti scorretti dei fornitori degli importatori (sent. Beemsterboer, punto 43; Cass. n. 19195/2006).

In particolare, nel caso, come nella specie, di avvenuto previo appuramento delle operazioni di transito comunitario esterno, occorre ricordare, anzitutto, che l'art. 78 del codice doganale istituisce una procedura che permette alle autorità doganali di procedere, eventualmente d'ufficio, a una revisione a posteriori di una dichiarazione doganale, vale a dire dopo aver concesso lo svincolo delle merci oggetto di tale dichiarazione (v., in tal senso, sentenze Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, punti 62, 64 e 66, nonchè Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, punto 28).

A tal proposito, la Corte di giustizia, con sentenza del 10 dicembre 2015, Nella causa C-427/14, Valsts iepèmumu dienests, ha precisato che "Il reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, art. 78, par. 3, come modificato dal reg. (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale limiti la possibilità per le autorità doganali di reiterare una revisione o un controllo a posteriori e di trarne le conseguenze fissando una nuova obbligazione doganale, allorchè tale limitazione si riferisce a un periodo di tre anni dalla data in cui è sorta la prima obbligazione doganale, circostanza la cui verifica compete al giudice del rinvio".

Alcun rilievo assume, di converso, nella fattispecie in esame, la richiamata sentenza della Corte di giustizia del 25 ottobre 2018, C-528/17, Milan Bozitevic Jezovnik, afferendo la stessa al diverso regime delle cessioni intracomunitarie successive alle importazioni.

3.7. Nella specie, la CTR non si è attenuta ai principi sopra richiamati, in quanto - in presenza di documenti manifestamente falsi - ha ritenuto erroneamente che, da un lato, fosse rilevante la buona fede della contribuente e ricadesse sull'Ufficio l'onere di provare la sua mala fede e, dall'altro, che fosse integrato l'errore dell'Ufficio per effetto della avvenuta "liberazione" della società contribuente sulla base di documenti doganali risultati falsificati, ancorchè non si trattasse di "errore imputabile" all'autorità provocato da un comportamento "attivo", potendo, peraltro, quest'ultima procedere liberamente ad una revisione o ad un controllo a posteriori, nel termine triennale dalla data in cui era sorta l'obbligazione doganale.

4. In conclusione, il ricorso va accolto; con cassazione della sentenza impugnata, e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, affinchè decida il merito della vicenda.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza